

تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء

المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد الفقهية

ببحث الرسالة

إسم الطالبة: رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطالبة: ٢٢٠٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦



قسم القانون الإقتصاد الشرعي

كلية الشريعة

جامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية مالانج

تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء

المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد الفقهية

ببحث الرسالة

إسم الطالبة: رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطالبة: ٢٢٠٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦



قسم القانون الإقتصاد الشرعي

كلية الشريعة

جامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية مالانج

## إقرار الطالبة الباحثة

والله أنا الموقع أدناها، وبياناتي كآآتي:

الاسم الكاملة : رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطلبة : ٢٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦ :

القسم : قانون الاقتصاد الشرعي

أقرر بأن هذه الرسالة التي حضرتها لتوفير بعض الشروط لنيل درجة الجامعة الأولى في شعبة الحكم الاقتصادي الشرعي كلية الشريعة بجامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية مالانج تحت عنوان:

تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء

المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد الفقهية

حضرتها وكتبتها بنفسي وما زورتها من إبداع غيري أو تأليف الآخر. وإذا ادعى أحد مستقبلاً أنها من تأليفه وتبين أنها فعلاً ليست من بحثي فأنا أقبل المسؤولية على ذلك، ولن تكون المسؤولية على المشرف أو على كلية الشريعة بجامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية مالانج. هذا، وحررت هذا الإقرار بناء على رغبتي الخاصة ولا يجبرني أحد على ذلك.

مالانج، ١٧ ديسمبر ٢٠٢٥ م

توقيع صاحبة الإقرار



رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطلبة: ٢٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦ :

## موافقة المشرف

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمسلمين وعلى آله وأصحابه أجمعين.

أشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له وأشهد أن محمد عبده ورسوله. أما بعد

بعد مراجعة نتائج البحث التي مقدم على:

الاسم الكاملة : رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطلبة : ٢٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦

الموضوع : : تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير

الضريبة الناقصة بعد انتهاء المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد

الفقهية

وافق المشرف على هذه الرسالة لتقديمها الى مجلس مناقشة.

مالانج، ١٧ ديسمبر ٢٠٢٥ م

يعرف،

رئيس القسم

القانون الاقتصاد الشرعي



Dwi Hidayatul Firdaus, S.HI., M.SI

رقم التوظيف: ١٩٨٢١٢٢٥٢٠١٥٠٣١٠٠٢

يوافق،

المشرف



Ramadhita, M.HI

رقم التوظيف: ١٩٨٩٠٩٠٢٢٠١٥٠٣١٠٠٤

## صفحة التصديق

أجريت المناقشة على البحث الذي قدمه الطالبة رحمتك فطري إثنين، رقم التسجيل للطلبة،  
٢٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦، قسم قانون الاقتصاد الشرعي، كلية الشريعة، جامعة الإسلامية الحكومية  
مولانا مالك إبراهيم مالانج، بالموضوع:

تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء

المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد الفقهية

قد دافع الطالبة عن هذا البحث أمام لجنة المناقشة وتقرر قبوله مع القيمة: ٨٦ (A) كشرط  
للحصول على درجة الجامعية الأولى. وتتكون لجنة المناقشة من السادات الأساتذ:

رئيس  
(.....)

١. الدكتور Dr. H. Su'ud Fuadi, S.HI., M.EI :

رقم التوظيف : ١٩٨٣٠٨٠٤٢٠٢٣٢١١٠١٩

مناقشا  
(.....)

٢. الدكتور Dr. H. Moh. Toriquddin, Lc., M.HI :

رقم التوظيف : ١٩٧٣٠٣٠٦٢٠٠٦٠٤١٠٠١

مناقشا  
(.....)

٣. الدكتور Ramadhita, M.HI :

رقم التوظيف : ١٩٨٩٠٩٠٢٢٠١٥٠٣١٠٠٤

مالانج، ١٧ ديسمبر ٢٠٢٥ م

عميد كلية الشريعة



Dr. H. Irfan Sumbulah, M.Ag

رقم التوظيف : ٩٨٠٣٢٠٠٢

## دليل للتشاور

الاسم الطلبة : رحمتك فطري إثنين  
رقم التسجيل للطلبة : ٢٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦  
القسم : قانون الاقتصاد الشرعي  
المشرف : Ramadhita, M.HI  
موضوع الرسالة : تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة  
الناقصة بعد انتهاء المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد الفقهية

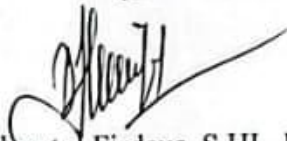
رقم	يوم/تاريخ	موضوع التشاور	توقيع
١.	الخميس، ٢١ أغسطس ٢٠٢٥	تغيير العنوان وصياغة المشكلة	A
٢.	الخميس، ٤ سبتمبر ٢٠٢٥	متابعة منهجية البحث	A
٣.	الاثنين، ٨ سبتمبر ٢٠٢٥	إقرار المقترح	A
٤.	الثلاثاء، ٣٠ سبتمبر ٢٠٢٥	مراجعة نتائج ندوة المقترح	A
٥.	الأربعاء، ٨ أكتوبر ٢٠٢٥	مراجعة الإطار النظري	A
٦.	الأربعاء، ١٥ أكتوبر ٢٠٢٥	استشارة حول المناقشة	A
٧.	الأربعاء، ٢٢ أكتوبر ٢٠٢٥	مراجعة مناقشة المشكلة الأولى	A
٨.	الثلاثاء، ٢٨ أكتوبر ٢٠٢٥	مراجعة مناقشة المشكلة الثانية	A
٩.	الثلاثاء، ٤ نوفمبر ٢٠٢٥	مراجعة الملخص	A
١٠.	الأربعاء، ١٩ نوفمبر ٢٠٢٥	اعتماد مسودة الرسالة	A

مالانج، ١٧ ديسمبر ٢٠٢٥ م

علم،

رئيس القسم

القانون الاقتصاد الشرعي



Dwi Hidayatul Firdaus, S.HI., M.SI

رقم التوظيف: ١٩٨٢١٢٢٥٢.١٥٠٣١٠٠٢

## شعار

فَإِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (٥) إِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (٦) (الشرح ٩٤ : ٦-٥)

"بِالصَّلَوَاتِ، تَصِيرُ كُلُّ خُطْوَةٍ صَغِيرَةٍ دُعَاءً، وَكُلُّ جُهْدٍ عِبَادَةٍ، وَكُلُّ إِنْجَازٍ بَرَكَهٌ."

(أُمِّي الْعَزِيزَةُ)

"وُلِدْتُ عَلَى خَطَرٍ حَيَاةٍ أُمِّي، فَلَا سَبَبَ لِي لِأَعِيشَ بِغَيْرِ مَعْنَى. جِهَادِي الْيَوْمَ هُوَ إِجَابَةٌ لِدُعَاءِ

وَنَضْحِيَةِ وَالِدَيَّ اللَّذَيْنِ انْتَظَرَا فَخْرَهُمَا."

"إِنِّ قَوِيًّا فَقِصَّتُكَ لَمْ تَنْتَهِيَ بَعْدُ"

"Stay strong, your story isn't over yet"

## شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين، حمداً لا ينقطع وشكراً لا يحصى. أحمده سبحانه وتعالى على ما أولاني من نعم ظاهرة وباطنة، ومن توفيق وعناية ورحمة. وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمداً عبده ورسوله. والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا ومولانا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين. أما بعد، فقد منّ الله عليّ بالفرصة والصحة والقوة لأجتاز جميع مراحل إعداد هذا البحث حتى أتممته تحت الموضوع: "تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني" وذلك استيفاءً لأحد متطلبات الحصول على درجة الإجازة في برنامج القانون الاقتصادي الشرعي بكلية الشريعة في الجامعة الإسلامية الحكومية مولانا مالك إبراهيم مالانغ.

إن إعداد هذه الرسالة الجامعية لم يكن عملاً أكاديمياً فحسب، بل كان رحلة طويلة مفعمة بالدعاء والدموع والكفاح. ففي طياتها قصة تعبٍ لا يُروى، وترددٍ زار القلب يوماً، وأملٍ نما مع الأيام. وهي شهادة على أن العلم لا يُنال مصادفة، بل هو ثمرة الصبر والتضحية والدعاء المستمر. وبكل تواضع وامتنان، يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والتقدير إلى:

١. سماحة الأستاذة الدكتور Prof. Dr. Ilfi Nur Diana, M.Si., CAHRM., CRMP، مدير

جامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية بمالانغ.



٢. سماحة الأستاذة الدكتورة Prof. Dr. Hj. Umi Sumbulah, M.Ag، عميدة كلية الشريعة بجامعة

مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية بمالانغ.

٣. سماحة الأستاذ Dwi Hidayatul Firdaus, S.HI., M.S.I، رئيس شعبة القانون الاقتصاد

الشرعي كلية الشريعة بجامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية بمالانغ.

٤. سماحة الأستاذ الدكتور Prof. Dr. H. Abbas Arfan, Lc, MH، المشرف الأكاديمي، الذي

كان مثلاً للحكمة والأخلاق الرفيعة، فله مني جزيل الشكر والدعاء بأن يوفقه الله ويبارك له في

عمره وعلمه. سماحة الأستاذ Ramadhita, M. HI، بصفته المشرف العلمي على هذه الرسالة،

الذي لم يخل بالنصح والتوجيه والصبر في الإشراف، فكانت ملاحظاته وتوجيهاته ركناً أساسياً

في إتمام هذا العمل، فجزاه الله خير الجزاء.

٥. كما يتوجه الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى فضيلة الدكتور الشيخ أحمد صديق، المشرف

العام على معهد الإسلامى نور الإسلام، على توجيهاته السديدة وقيمه التربوية وتعاليمه النبيلة،

وعلى البيئة التعليمية المليئة بالبركة التي أنشأها. فقد كانت مبادئه الكريمة مناراتٍ يهتدي بها

الباحث في مسيرته العلمية وحياته الشخصية.

٦. جميع أساتذة كلية الشريعة في جامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية بمالانغ، الذين

أفادوني بعلمهم وخبرتهم، وأسأل الله أن يجعل ما قدّموه في ميزان حسناتهم وأن ينفع بهم الأمة.

٧. جميع الموظفين والعاملين في كلية الشريعة، على تعاونهم الكريم وخدمتهم الطيبة طوال فترة

الدراسة.

٨. والديَّ الكريمين، السيد سوسيونو والسيدة تومياني، فهما أعظم نعمةٍ بعد الإيمان. لهما الفضل بعد الله في كل خطوةٍ أخطوها وكل نجاحٍ أبلغه. شكرًا لدعائكما الدائم، ولصبركما الذي لا يُقدَّر بثمن، ولحبكما الذي لا يُقاس. أسأل الله أن يطيل عمركما في صحةٍ وسعادةٍ، وأن يجزيكما عني خير الجزاء في الدنيا والآخرة.

٩. أختي الغالية، فطري إيكسا سوسانتي، التي كانت ملاذًا وسندًا في كل لحظة ضعف، شكرًا على دعمك الصادق وكلماتك المليئة بالحنان. كما أتوجه بالشكر إلى ابن أختي الحبيب محمد أركاننتا أيفوترا، الذي أضفى بابتسامته البريئة سكينَةً على قلبي، وإلى جميع أفراد العائلة الكريمة الذين لم يخلوا بالدعاء والمساندة.

١٠. جميع الزملاء من دفعة العاشرة (إنوفاتيون) في معهد الإسلامى نور الإسلام، لذين كانوا جزءاً مهماً في مسيرة الباحث، جزاكم الله خيراً على الأخوة الصادقة والتعاون الذي أسهم في تشكيل شخصيته.

١١. زملائي الأعزاء، وخاصة أصحاب الأرقام الجامعية ٢٦ و ٢٩ و ٣٧ و ١٨١ و ١٦٣، وزملاء برنامج الخدمة المجتمعية في سلوبكتي، وزملاء التدريب المهني في محكمة بانغيل، وزملاء البرنامج الدولي للاقتصاد الشرعي لعام ٢٠٢٢، وزملاء غرفة ٢٩ في مبنى فاطمة الزهراء للعامين ٢٠٢٢-٢٠٢٣، جزاكم الله خيراً على الأخوة الصادقة، والجهد المشترك، والمواقف التي لن تُنسى.

١٢. أسرة تعاونية الطلبة "بادانغ بولان"، ولا سيما إدارة دورة عام ٢٠٢٤ المعروفة باسم "فليرو"، على روح التعاون والعمل الجماعي التي غرست فيّ معاني القيادة والمسؤولية.

١٣. لشريك الحياة في المستقبل، أياً كان وأينما كان، أسأل الله أن يجمع بيننا في الوقت الذي يراه

مناسباً، على المودة والرحمة والطاعة.

١٤. وأخيراً، إلى نفسي "رحمتك فطري إثنين" شكراً لأنك صبرت حينما كان الاستسلام أسهل،

وشكراً لأنك اخترت المضي رغم التعب، وأمنت أن كل فشل درس، وكل دمة طريق إلى

القوة. لقد بلغت هذا الحد لأنك لم تتوقفي، وكل ما مر بك كان يصنع نسختك الأفضل

اليوم.

وفي الختام، أسأل الله تعالى أن يجعل هذا العمل سبباً لنفع الناس في الدنيا، وذخراً لي في

الآخرة. وما أنا إلا عبدٌ ضعيف، فإن أصبتُ فمن الله، وإن أخطأتُ فمن نفسي ومن الشيطان،

وأستغفر الله من كل زللٍ وتقصير. والله وليُّ التوفيق.

مالانج، ١٧ ديسمبر ٢٠٢٥م

توقيع صاحبة الإقرار



رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطالبة: ٢٢٠٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦

## إرشادات الترجمة الحرفية

ان النقل الحرفي هو نقل الحروف العربية الى الحروف اللاتينية (الاندونيسية)، وليس ترجمة المعاني من اللغة العربية الى اللغة الاندونيسية. ويشمل هذا النوع من النقل الاسماء العربية، اما اسماء الجماعات من الامم العربية التي تستعمل لغات غير العربية فتكتب حسب الاملاء الوطني او وفقا لكتابتها في المصادر المرجعية. وتطبق هذه القواعد في النقل الحرفي ايضا عند كتابة عناوين النصوص في الحواشي وقوائم المصادر.

إندونيسي	عربي	إندونيسي	عربي
t	ط	'	ا
z	ظ	b	ب
'	ع	t	ت
gh	غ	th	ث
f	ف	j	ج
q	ق	h	ح
k	ك	kh	خ
l	ل	d	د
m	م	dh	ذ
n	ن	r	ر
w	و	z	ز
h	هـ	s	س
'	ء	sy	ش
y	ي	ş	ص
		đ	ض

للدلالة على حروف المدّ (الأصوات الطويلة)، تُوضَع شرطة أفقية فوق الحرف، مثل: أ، إ، وُ

(أ، ي، و). أمّا الأصوات المزدوجة في اللغة العربية فيُنقَل نُطقُها بدمج حرفين "ay" و "aw"، مثل :

Layyinah و lawwamah والكلمة التي تنتهي بتاء مربوطة (ة) وتكون نعتاً أو مضافاً إليه تُنقَل

بصيغة "ah" ، بينما إذا كانت مضافاً تُنقَل بصيغة "at".

## محتويات البحث

i.....	صفحة الغلاف
ii.....	إقرار الطالبة الباحثة
iii.....	موافقة المشرف
iv.....	صفحة التصديق
v.....	دليل للتشاور
vi.....	شعار
vii.....	شكر و تقدير
xi.....	إرشادات الترجمة الحرفية
xiii.....	محتويات البحث
xv.....	قائمة البحث
xvi.....	ABSTRAK
xvii.....	ABSTRACT
xviii.....	ملخص البحث
١.....	الباب الأول مقدمة
١.....	أ. خلفية البحث
٧.....	ب. مشكلة البحث
٧.....	ج. أهداف البحث
٨.....	د. فوائد البحث
٩.....	هـ. تعريف التشغيلية

و. الدراسات السابقة..... ١٨

ز. طريقة عرض البحث..... ٣١

## **الباب الثاني مراجعة الأدب..... ٣٣**

أ. مفهوم تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة..... ٣٣

ب. مفهوم التقادم..... ٣٤

ج. مفهوم مبدأ اليقين القانوني..... ٣٦

د. مفهوم القاعدة الفقهية درء المفاسد مقدم على جلب المصالح..... ٣٨

## **الباب الثالث مناقشة البحث..... ٤٥**

أ. إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم خمس سنوات في منظور مبدأ اليقين القانوني..... ٤٥

ب. إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء مدة التقادم المحددة بخمس سنوات في ضوء القواعد الفقهية..... ٦٢

## **الباب الرابع الخاتمة..... ٧٢**

ج. الخلاصة..... ٧٢

د. التوصيات..... ٧٣

## **المراجع..... ٧٥**

## **سيرة الذاتية الباحث..... ٨٢**

## قائمة البحث

الجدول ١ : الدراسات السابقة ..... ١٨



## ABSTRAK

Isnaini, Rohmatika Fitri. 220202110036, 2025, **Pembetulan Kesalahan Perhitungan Pajak Melalui Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang Melebihi Batas Waktu Perspektif Asas Kepastian Hukum dan Kaidah Fiqih**. Skripsi. Program Studi Hukum Ekonomi Syariah, Fakultas Syariah, Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang. Dosen Pembimbing: Ramadhita, M. HI

---

---

**Kata Kunci:** Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Daluwarsa, Asas Kepastian Hukum, Kaidah Fiqih.

Dalam praktik administrasi perpajakan di Indonesia, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) berfungsi sebagai instrumen korektif untuk memperbaiki kesalahan perhitungan pajak oleh fiskus. Namun, pada beberapa kasus ditemukan penerbitan SKPKB yang dilakukan setelah melewati batas waktu daluwarsa lima tahun sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Kondisi ini menimbulkan persoalan serius terhadap kepastian hukum dan keadilan bagi wajib pajak, karena melanggar prinsip hukum administrasi negara yang menuntut setiap tindakan pemerintah memiliki dasar hukum yang jelas serta dilakukan dalam tenggat waktu yang ditetapkan.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis keabsahan penerbitan SKPKB yang melewati batas waktu daluwarsa dalam perspektif asas kepastian hukum serta meninjau kebijakan tersebut berdasarkan kaidah fiqih *Dar'ul Mafasid Muqaddamun 'Ala Jalbil Masalih*. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan fiqhiyah. Sumber data yang digunakan meliputi bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan dan kitab-kitab fiqih, bahan sekunder berupa buku dan artikel jurnal, serta bahan tersier berupa putusan pengadilan dan situs resmi lembaga negara.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerbitan SKPKB setelah lewat masa daluwarsa lima tahun bertentangan dengan asas kepastian hukum karena menimbulkan ketidakpastian mengenai berakhirnya kewajiban perpajakan wajib pajak, memperpanjang potensi sengketa pajak, serta membuka peluang tindakan administratif yang tidak terkontrol. Ditinjau dari perspektif kaidah fiqih, penerbitan SKPKB di luar jangka waktu daluwarsa bertentangan dengan prinsip *Dar'ul Mafasid Muqaddamun 'Ala Jalbil Masalih* karena menimbulkan mafsadah berupa ketidakadilan hukum terhadap wajib pajak. Sementara itu, masalah berupa peningkatan penerimaan negara tidak sebanding dengan kerugian hukum dan sosial yang ditimbulkan. Oleh karena itu, kebijakan perpajakan seharusnya menempatkan kepastian hukum dan keadilan sebagai prioritas utama, sejalan dengan nilai-nilai kemaslahatan dalam hukum Islam, guna mewujudkan sistem perpajakan yang adil, akuntabel, dan beretika.

## ABSTRACT

Isnaini, Rohmatika Fitri. 220202110036, 2025, **Correction of Tax Calculation Errors Through the Issuance of Tax Underpayment Assessment Letters Beyond the Time Limit in the Perspective of the Principle of Legal Certainty and Fiqh Principles.** Undergraduate Thesis. Sharia Economic Law Study Program, Faculty of Sharia, Maulana Malik Ibrahim State Islamic University of Malang. Supervisor: Ramadhita, M.HI.

---

---

**Keywords:** Tax Underpayment Assessment Letter, Statute of Limitations, Principle of Legal Certainty, Fiqh Maxim.

In Indonesia, the Underpayment Tax Assessment Letter (SKPKB) serves as a corrective tool to address errors in taxpayers' declarations identified by the tax authorities. However, in certain cases, SKPKBs have been issued beyond the five-year statute of limitations established under Law No. 28 of 2007 on General Provisions and Tax Procedures. This practice raises significant concerns regarding legal certainty and fairness, as it contravenes administrative law principles that require government actions to have a clear legal basis and adhere to prescribed timelines.

This study examines the legality of issuing SKPKBs beyond the expiration period from the perspective of legal certainty and evaluates this practice using the fiqh principle of *Dar'ul Mafāsīd Muqaddamun 'Alā Jalbil Maṣāliḥ*. Employing a normative juridical approach, the research draws on statutory analysis, conceptual review, and fiqh-based interpretation. Data sources include primary legal materials such as legislation and fiqh texts, secondary sources including books and journal articles, and tertiary sources such as court decisions and official government websites.

The findings indicate that the issuance of an Underpayment Tax Assessment Letter (SKPKB) after the expiration of the five-year limitation period contradicts the principle of legal certainty, as it creates uncertainty regarding the termination of taxpayers' tax obligations, prolongs the potential for tax disputes, and opens room for uncontrolled administrative actions. From the perspective of Islamic legal maxims, the issuance of an SKPKB beyond the limitation period is inconsistent with the principle of *Dar'ul Mafāsīd Muqaddamun 'Ala Jalbil Masaliḥ*, as it results in *mafsadah* in the form of legal injustice toward taxpayers. Meanwhile, the *maṣlahah* of increasing state revenue is not proportionate to the legal and social harms incurred. Therefore, tax policy should prioritize legal certainty and justice, in line with the values of public welfare in Islamic law, to realize a fair, accountable, and ethical taxation system.

## ملخص البحث

اثنين، رحمتك فطري. ٣٦، ٢٠٢٠، ٢٢٠٢٠، ٢٠٢٥م، تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني والقواعد الفقهية، بحث تخرج في برنامج دراسة قانون الاقتصاد الشرعي، كلية الشريعة، الجامعة الإسلامية الحكومية مولانا مالك إبراهيم مالانج، بإشراف: Ramadhita, M. HI

**الكلمات المفتاحية:** قرار تحديد الضريبة الناقصة، التقادم، مبدأ اليقين القانوني، القاعدة الفقهية.

في الممارسة العملية لإدارة الضرائب في إندونيسيا، يُعد قرار تحديد الضريبة الناقصة أداة تصحيحية لمعالجة الأخطاء في حسابات المكلفين التي تحددها سلطات الضرائب. ومع ذلك، في بعض الحالات، تم إصدار هذا القرار بعد انقضاء فترة التقادم البالغة ٥ سنوات كما هو منصوص عليه في القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضريبة. وتثير هذه الحالة قضايا جدية تتعلق باليقين القانوني والعدالة للمكلفين، لأنها تنتهك مبادئ القانون الإداري التي تشترط أن يكون لكل تصرف حكومي أساس قانوني واضح وأن يتم ضمن المهل الزمنية المحددة.

يهدف هذا البحث إلى تحليل شرعية إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء فترة التقادم من منظور مبدأ اليقين القانوني، ومراجعة هذه السياسة وفقاً للقاعدة الفقهية الضرر يزال مقدماً على جلب المصلحة ويعتمد البحث على المنهج القانوني النظري مع مقارنة تشريعية ومفهومية وفقهية. وتشمل مصادر البيانات المواد القانونية الأولية من تشريعات وكتب فقهية، والمواد الثانوية من كتب ومقالات علمية، والمصادر الثالثة من أحكام قضائية ومواقع رسمية للجهات الحكومية.

تُبين نتائج البحث أن إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم خمس سنوات يتعارض مع مبدأ اليقين القانوني، لما يسببه من غموض بشأن انتهاء الالتزام الضريبي وإطالة النزاعات الضريبية. ومن منظور القواعد الفقهية، فإن هذا الإجراء يخالف قاعدة درء المفاسد مقدم على جلب المصالح لما ينطوي عليه من مفسدة تتمثل في عدم العدالة القانونية بحق المكلفين، في حين أن مصلحة زيادة الإيرادات العامة لا تتناسب مع الأضرار القانونية والاجتماعية المترتبة عليه. لذلك، ينبغي أن تقوم السياسات الضريبية على ترسيخ اليقين القانوني والعدالة بما ينسجم مع مقاصد الشريعة الإسلامية ويحقق نظاماً ضريبياً عادلاً ومسؤولاً.

## الباب الأول

### مقدمة

#### أ. خلفية البحث

الضريبة تُعد من أهم الأدوات في نظام المالية العامة للدولة. فهي تعمل كمصدر أساسي لإيرادات الدولة، كما تُستخدم للحفاظ على الاستقرار الاقتصادي الذي يدعم مسار التنمية الوطنية.<sup>١</sup> وتسهم الضريبة بشكل كبير في تمويل مختلف الحاجات العامة، بدءاً من توفير خدمات التعليم والصحة، وبناء البنية التحتية، وصولاً إلى برامج الحماية الاجتماعية. ومن دون إيرادات ضريبية كافية، ستواجه الدولة صعوبة في تنفيذ وظائفها المتعلقة بإعادة التوزيع وتحقيق العدالة في مستوى الرفاه الاجتماعي.

تشير البيانات الرسمية إلى أن إيرادات الضرائب في إندونيسيا شهدت اتجاهاً تصاعدياً منذ مرحلة التعافي بعد الجائحة؛ إذ بلغت ١,٣٣٢,٦٧ تريليون روبية عام ٢٠١٩، وانخفضت إلى ١,٠٧٢,١١ تريليون روبية عام ٢٠٢٠، ثم ارتفعت مجدداً إلى ١,٢٧٨,٦٣ تريليون روبية عام ٢٠٢١، و١,٧١٦,٧٧ تريليون روبية عام ٢٠٢٢، و١,٨٦٩,٢٣ تريليون روبية عام ٢٠٢٣. أما في عام ٢٠٢٤، فقد بلغت الإيرادات الضريبية المحققة نحو ١,٩٣٢,٤ تريليون روبية.<sup>٢</sup> وبحلول فترة التقارير الأخيرة لعام ٢٠٢٥، بلغت الإيرادات الضريبية المحققة - وفقاً للبيانات التقديرية المستندة إلى التقارير الشهرية أو ما يُعرف بالتوقعات الحكومية. نحو

<sup>١</sup> Pipit Andriani, *Perpajakan Indonesia* (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2018). 45.

<sup>٢</sup> Badan Pusat Statistik, "Realisasi Pendapatan Negara tahun 2021-2024," diakses 30 Agustus 2025, <https://www.bps.go.id/id/statistics-table/2/MTA3MCMY/realisasi-pendapatan-negara.html>.

١,٢٩٥,٣ تريليون روبية حتى شهر سبتمبر ٢٠٢٥. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأرقام لعام ٢٠٢٥ ما تزال مؤقتة، وتعتمد على عملية إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية.<sup>٣</sup> وتؤكد هذه المعطيات أن الضرائب لا تُعدّ مجرد مصدرٍ للإيرادات، بل هي ركيزة أساسية تقوم عليها استدامة تمويل التنمية. كما أن هذا الارتفاع المتواصل في التحصيل الضريبي يعكس الدور الاستراتيجي للمنظومة الضريبية في الحفاظ على الاستقرار المالي وتعزيز قدرة الدولة على تحقيق استقلالها الاقتصادي.

يُستوفى الضريبة في إندونيسيا استنادًا إلى القوانين واللوائح كما نصت عليه المادة ٢٣ أ من دستور عام ١٩٤٥، ثم جرى تطبيقه من خلال وضع قانون الأحكام العامة وإجراءات الضرائب باعتباره الأساس الرئيس للإدارة الضريبية في البلاد.<sup>٤</sup> وقد شُرّع القانون الذي ينظم آليات الضرائب لأول مرة في القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٣ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب، ثم خضع لعدة تعديلات إلى أن جرى تنقيحه آخر مرة بموجب القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب. ولا يقتصر قانون الأحكام العامة وإجراءات الضرائب على بيان حقوق والتزامات المكلفين والسلطة الضريبية، بل يشمل أيضًا تنظيم آليات التصحيح عند وقوع الأخطاء في الإدارة الضريبية. وقد يشمل هذا التصحيح أخطاء الحساب، أو السهو في الكتابة، أو تحديد التعرفة بطريقة غير صحيحة. وتهدف هذه

<sup>3</sup> Kementerian Keuangan, "Kinerja Pendapatan Negara Tahun 2024 Tumbuh Positif," Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2025, diakses 30 Agustus 2025, <https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/Pendapatan-Negara-Tahun-2024-Tumbuh-Positif>.

<sup>4</sup> Mardiasmo, *Perpajakan* (Yogyakarta: ANDI, 2023), 37.

الأحكام إلى ضمان سير كل عمليات جباية الضرائب وفق القواعد المقررة، وتوفير اليقين القانوني لجميع الأطراف.

تملك الدولة حقّ جباية الضرائب بوصفها مصدرًا رئيسيًا للإيرادات، غير أنّ هذا الحق يجب أن يُمارس ضمن إطار قانوني واضح وشفاف، وبما لا يُلحق الضرر بالمكلفين بالضريبة. وينسجم ذلك مع المبدأ القائل بأن الالتزامات الضريبية ذات طبيعة إلزامية، مما يجعل تحديد حدود واضحة للإجراءات والآجال أمرًا ضروريًا لمنع التعسف في تطبيق السلطة.<sup>٥</sup>

إذا تبين أثناء تنفيذ إجراءات التصحيح وجود اختلاف بين مقدار الضريبة التي سدّدها المكلف وما تقتضيه الأحكام النافذة.<sup>٦</sup> فإن إصدار إشعار تقدير الضريبة يجب أن يتم وفق الإجراءات والمواعيد المحددة في القانون، حتى لا يتحوّل هذا الإجراء الرقابي إلى ممارسة تضرّ بالمكلف وتتناقض مع مبدأ اليقين القانوني. ويُعدّ قرار تحديد الضريبة الناقصة أحد أهم الأدوات المستخدمة لتصحيح أساس فرض الالتزام الضريبي. ويُصدر هذا القرار إذا ظهر بعد إجراء الفحص أو بناءً على بيانات أخرى أنّ الضريبة التي دفعها المكلف كانت أقل من الضريبة المستحقة فعليًا. ويتضمّن هذا القرار تحديد مقدار الضريبة الأصلية التي لا يزال على المكلف سدادها، بالإضافة إلى العقوبات الإدارية المتمثلة في الفوائد أو الغرامات، وذلك وفقًا لما تقرّره النصوص التشريعية ذات الصلة.<sup>٧</sup>

<sup>5</sup> Khalimi and M. Iqbal, *Hukum Pajak Teori dan Praktik, Aura* (Bandar Lampung: CV. Anugrah Utama Raharja, 2020). 31.

<sup>6</sup> Rahmat Aji Nuryakin, *Perpajakan* (Padang, Sumatera Barat: Takaza Innovatix Labs, 2025). 49.

<sup>7</sup> Suparna Wijaya and Ulrich Zwingly Putra Pardede, "Penerapan Daluwarsa Dalam Penetapan Penerbitan Surat Tagihan Pajak Bunga Penagihan," *Publik: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi dan Pelayanan Publik* 7, no. 2 (2021): 146–63, <https://doi.org/10.37606/publik.v7i2.143>.

يُقصد من إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة أن يكون أداةً لتصحيح تقوم بها الإدارة الضريبية بهدف حماية إيرادات الدولة، وفي الوقت نفسه حثّ المكلف على تنفيذ التزاماته الضريبية على نحو صحيح وكامل. غير أنّ سلطة الإدارة الضريبية في إصدار هذا القرار مقيّدة بنص المادة ١٣ الفقرة (١) من قانون الإجراءات والضوابط العامة للضرائب، التي تحدّد مدة زمنية مقدارها خمس سنوات بدءًا من تاريخ استحقاق الضريبة أو من انتهاء الفترة أو السنة الضريبية المعنية.<sup>٨</sup> وهذا التحديد الزمني يؤكّد أنّ إجراءات التصحيح في الإدارة الضريبية ليست مطلقة، إذ إن تجاوزها يؤدي إلى إحداث اضطراب في اليقين القانوني بالنسبة للمكلف، وهو ما يمسّ الضمانات الأساسية التي يكفلها القانون.

من الإشكالات التي تكثر في التطبيق العملي صدور قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم البالغة خمس سنوات. فمن منظور الإدارة الضريبية، قد يُعدّ هذا الإصدار أمرًا جائزًا أو حتى ضروريًا عند ظهور بيانات جديدة أو اكتشاف أخطاء إدارية قد تلحق الضرر بإيرادات الدولة. لكن من جهة المكلف، فإن مثل هذا الإجراء يفضي إلى حالة من انعدام اليقين القانوني، ويُنظر إليه على أنه منافٍ لمبدأ العدالة، لأن التشريع يقرر صراحة أن الالتزامات الضريبية التي تجاوزت مدة التقادم تُعدّ ساقطة وغير قابلة للمطالبة.<sup>٩</sup>

<sup>٨</sup> Pasal 13 ayat (1), “Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.”

<sup>٩</sup> Anindya Intan Pandini, Merliani Riskiana Putri, and Nanda Patmawati, “Implikasi Hukum Daluwarsa Utang Pajak Bagi Wajib Pajak dan Negara,” *Hukum* 06, no. 02 (2025): 92–99. <https://doi.org/10.54209/judge.v6i02.1324>.

وقد حظيت هذه المسألة بتأكيد واضح في المجال القضائي، ومن ذلك حكم المحكمة العليا رقم 175/B/PK/PJK/2017، ففي هذه القضية، رفضت المحكمة العليا طلب المراجعة القضائية المقدم من مديرية الضرائب، وأكدت أن مدة الخمس سنوات المنصوص عليها في المادة ١٣ الفقرة (١) من قانون الإجراءات والضوابط العامة للضرائب مدة مُلزمة لا يجوز تجاوزها. ويُظهر هذا الحكم أن القضاء يقدم مبدأ اليقين القانوني على الاعتبارات المالية البحتة. وهذا يعني أن الدولة، وإن كانت معنية بضمان استقرار الإيرادات الضريبية، إلا أن هذا الهدف لا يجوز أن يتحقق على حساب مبدأ اليقين القانوني الذي يُعدّ أساساً في حماية حقوق المكلفين بالضريبة.

في سياق آليات التصحيح التي تُتخذ أساساً لإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة، يمكن إجراء تصحيح الأخطاء في الإدارة الضريبية عبر مسارين اثنين. فيمكن أن يتقدم المكلف بطلب التصحيح إذا تبين له وجود خطأ في احتساب الضريبة أو في تحديدها، كما يمكن للإدارة العامة للضرائب أن تقوم بالتصحيح من تلقاء نفسها إذا ظهرت لديها بيانات أو معلومات تدلّ على وجود مخالفة لأحكام التشريعات النافذة.<sup>١٠</sup> ومع ذلك، فإن هذين النوعين من التصحيح يخضعان معاً لقواعد التقادم المنصوص عليها في المادة ١٣ من قانون الأحكام العامة والإجراءات الضريبية، التي تقرر أن الإجراءات التصحيحية لا يجوز اتخاذها إلا خلال مدة خمس سنوات. ويمثّل هذا القيد الزمني تطبيقاً لمبدأ التقادم في القانون الضريبي، بهدف تكريس اليقين القانوني

<sup>10</sup> Pasal 16, “Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.”



ومنع استعمال صلاحيات الإدارة الضريبية بصورة مفرطة. وبناءً على ذلك، فإن أي تصحيح أو إصدار لقرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة الخمس سنوات يمكن اعتباره إجراءً غير مشروع، وينطوي على إمكانية الإضرار بالمكلف بالضريبة.

تعارض مصالح الجهات الضريبية مع حماية حقوق المكلفين يُعدّ مسألة تستدعي دراسة معمّقة. فالدولة تحتاج إلى الإيرادات الضريبية بوصفها المصدر الرئيس لتمويل الموازنة العامة، إلا أنّ صلاحيات الإدارة الضريبية في إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة يجب أن تبقى ضمن الحدود التي رسمها القانون. فإذا صدر هذا القرار بعد تجاوز مدة الخمس سنوات، فإن الإجراء يُحتمل أن يشكّل انتهاكاً لمبدأ اليقين القانوني، وقد يفضي إلى ضرر يتمثل في التعسّف عند تطبيق الإدارة الضريبية لسلطتها. وانطلاقاً من ذلك، يتناول هذا البحث دراسة الضمانات القانونية للمكلفين في حالات إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد مضي خمس سنوات، من خلال اعتماد منهج تحليل قانوني معياري، لما يتيح هذا المنهج من قدرة على تقويم مدى توافق تصرفات الإدارة الضريبية مع أحكام التشريعات، وكذلك فحص قواعد التقادم الضريبي بصورة منهجية. كما تُربط هذه الدراسة بالمبادئ الفقهية، إذ يقدّم فقه المعاملات إطاراً أخلاقياً يُسهم في تقييم الإجراءات الإدارية على أساس العدل، والمصلحة، ومنع الظلم. ويساعد هذا المنهج في تقديم صورة أشمل عن حدود صلاحيات الإدارة الضريبية وضمان حماية حقوق المكلفين.

## ب. مشكلة البحث

استناداً إلى الخلفية التي تمّ بيانها أعلاه والمتعلّقة بإصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء المدة المحددة في المادة (١٣) من قانون الإجراءات واللوائح الضريبية، فإنّ هذا الموضوع يُعدّ جديراً بالدراسة المتعمّقة. ولذلك، تتركّز هذه الدراسة على ما يلي:

١. كَيْفِيَّةُ إِصْدَارِ قَرَارِ تَقْدِيرِ الضَّرْبَةِ الناقصة بعد انقضاء مدّة التقادم البالغة خمس سنوات، من منظور مبدأ اليقين القانوني؟
٢. كَيْفِيَّةُ إِصْدَارِ قَرَارِ تَقْدِيرِ الضَّرْبَةِ الناقصة بعد انقضاء مدّة التقادم البالغة خمس سنوات، وفقاً للقواعد الفقهية؟

## ج. أهداف البحث

- بناءً على صياغة المشكلة المذكورة أعلاه، فإنّ أهداف هذا البحث هي كما يلي:
١. توضيح إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدّة التقادم البالغة خمس سنوات، من منظور مبدأ اليقين القانوني.
  ٢. توضيح إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدّة التقادم البالغة خمس سنوات، وفقاً للقواعد الفقهية الإسلامية.

#### د. فوائد البحث

يُتَوَقَّع أن يُسهم هذا البحث في تقديم فوائد نظرية وعملية لجميع الأطراف ذات الصلة،

وتفصيلها كما يأتي:

##### ١. من الناحية النظرية:

يُعدّ هذا البحث مادةً معرفية تُسهم في توسيع الآفاق العلمية في ميدان القانون، ولا سيما قانون الضرائب. كما يُقدّم إسهاماً في تطوير الأدبيات المتصلة بتحليل آليات تصحيح الأخطاء في احتساب الضريبة، وذلك من منظور مبدأ اليقين القانوني وبالنظر إلى مدى اتساق ذلك مع القواعد الفقهية الإسلامية بوصفها أساساً معيارياً.

##### ٢. من الناحية العملية:

يُقدّم هذا البحث فوائد لثلاث فئات رئيسية، وهي المكلفون بالضريبة، والمديرية العامة للضرائب، والمجتمع. فبالنسبة للمكلفين، يساعد هذا البحث في تعزيز فهمهم لحقوقهم وواجباتهم ضمن إجراءات التصحيح الإداري للضريبة، مما يمكنهم من الاستعداد بصورة أفضل لاحتمال وقوع المنازعات، ويزيد من التزامهم بالأحكام النافذة. أما بالنسبة للمديرية العامة للضرائب، فيمكن أن يشكّل هذا البحث مرجعاً في تقييم وتحسين التنظيمات المتصلة بآليات تصحيح الأخطاء في احتساب الضريبة، بحيث تكون أكثر وضوحاً وشفافية وتوافقاً مع مبدأ اليقين القانوني. وبالنسبة للمجتمع، يسهم هذا البحث في رفع مستوى الوعي القانوني في مجال الضرائب،

خصوصاً فيما يتعلّق بحدود صلاحيات الإدارة الضريبية وحماية حقوق المكلفين، الأمر الذي يعزّز الثقة العامة بالنظام الضريبي الوطني.

#### هـ. تعريف التشغيلية

في إعداد أيّ بحثٍ علمي، تُعدّ اختيار منهج البحث خطوةً أساسيةً لأنها تمثّل الوسيلة التي تُتّبع للوصول إلى إجاباتٍ دقيقة عن المشكلات المطروحة. ووفقاً لما ذكره بيتر محمود مرزوقي (Peter Mahmud Marzuki)، فإن المنهج يُفهم على أنه خطوات أو إجراءات محدّدة تُتّبع لاكتساب المعرفة من خلال مراحل منظمة ومنهجية.<sup>11</sup> وبوجه عام، يُمكن تعريف منهج البحث بأنه الطريقة المنظّمة التي تُستخدم بعناية لتحقيق أهداف البحث، ابتداءً من عملية البحث عن المعلومات وتسجيلها، مروراً بصياغة المشكلات وتحليلها، وصولاً إلى إعداد التقرير النهائي. يُعدّ المنهج البحثي أداةً علمية تهدف إلى استكشاف المعلومات وتحليلها بما يتناسب مع الأهداف المحدّدة، كما يُرشد الباحث في جمع البيانات ومعالجتها بطريقة منهجية ومنضبطة تتناسب مع موضوع الدراسة. ومن خلال وجود منهج بحثي واضح، يصبح مسار الدراسة أكثر اتزاناً ودقّة وقابليّة للمساءلة العلمية، مما يضمن الوصول إلى نتائج يمكن الوثوق بها.

أما منهج البحث المستخدم في هذا البحث، فيُمكن تفصيله على النحو الآتي:

#### ١. نوع البحث

النوع البحثي المعتمد في هذه الدراسة هو البحث القانوني النظري، ويُسمّى أحياناً البحث القانوني الدُكْثِرِيّ. ووفقاً لما ذكرته دياه أختورينا سوسانتي، فإنّ البحث

<sup>11</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cet.13 (Jakarta: Kencana, 2017). 15.

القانونيِّ الدُّكْتُرِيَّيِّ يقومُ على الدِّراسَةِ المكتِبيَّةِ ويتركِّزُ على تحليلِ الموادِّ القانونيَّةِ سواء كانت أوليَّةً أم ثانويَّةً.<sup>١٢</sup>

واستناداً إلى خلفيَّةِ المشكِّلةِ المطروحة، فإنَّ هذا البحثَ موجَّهٌ إلى تحليلِ إصدارِ "إشعارِ تقديرِ الضريبةِ الناقصة" الذي يتجاوزُ المدَّةَ الزمنيَّةَ البالغةَ خمسَ سنواتٍ كما هو منصوصٌ عليه في المادَّةِ الثالثة عشرة الفقرة الأولى من قانون الأحكام العامَّة وإجراءاتِ الضريبة. ومن خلال المنهج النَّظريِّ، يتناولُ هذا البحثُ دراسةَ النُّصوصِ القانونيَّةِ، ومبدأ اليقين القانونيِّ، وكذلك قرارَ المحكمةِ العليا رقم 175/B/PK/PJK/2017 بالإضافة إلى ذلك، يعتمدُ البحثُ على القواعدِ الفقهيَّةِ كأساسٍ نُورماتيْفِيٍّ إضافيٍّ يُسهِمُ في تقديمِ تحليلٍ أكثرَ شمولاً وعدلاً.

## ٢. منهج البحث

يَعتمدُ هذا البحثُ على مقارِبتَيْنِ رئيسيتين، أولاً، المنهجُ التشريعي ( *Statute Approach*)، وذلك من خلال حصر جميع اللوائح المتعلِّقة بإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة، وتتبع المواد ذات الصلة، وتحليل مدى اتساقها مع أحكام المادة ١٣ الفقرة (١) من القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام العامة والإجراءات الضريبية (UU KUP)، وكذلك المادة ٢٨ د الفقرة (١) من دستور ١٩٤٥ التي تكفل اليقين القانوني لكل مواطن. ثانياً، المنهجُ المفاهيمي ( *Conceptual* )

<sup>12</sup> Dyah Ochtorina Susanti dan A'an Efendi, *Penelitian Hukum : Legal Research*, 2nd ed. (Jakarta: Sinar Grafika, 2015). 23.

(Approach)، وذلك من خلال دراسة مبدأ اليقين القانوني، وتحليل المبادئ العامة في الفقه الإسلامي عبر قاعدة أصول الفقه: دَرْءُ الْمَافَسِدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ، باعتبارها أساساً معيارياً لتقييم حدود سلطة الإدارة الضريبية وضمان حماية حقوق المكلفين بالضريبة.

### ٣. المواد القانونية

في البحث القانوني النظري تُعدُّ الموادُ القانونيةُ الأساسَ الرئيسيَّ في الحصول على البيانات، وتساهم في توفير المعلومات وتشكيل مرجعاً مهماً في تحليل المسائل المطروحة. وتنقسم الموادُ القانونيةُ إلى ثلاثة أنواع، وهي: المادةُ القانونيةُ الأولى، والمادةُ القانونيةُ الثانية، والمادةُ القانونيةُ الثالثة.<sup>١٣</sup> وفيما يلي الموادُ القانونيةُ التي تمَّ الإعتمادُ عليها في هذا البحث حولَ تصحيح أخطاء حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة الذي يتجاوز المدة الزمنية المقررة في ضوء مبدأ اليقين القانوني:

#### أ. الموادُ القانونيةُ الأولى

المادةُ القانونيةُ الأولى تُعدُّ مصدراً ذات سلطةٍ إلزاميةٍ، أي أنَّها تتسمُ بالصفةِ السلطويةِ وتحملُ قُوَّةَ حُجِّيَّةٍ في الاستناد. وتتضمنُ الموادُ القانونيةُ الأولى كلاً من

<sup>13</sup> Johnny Ibrahim Jonaedi Efendi, *Metode Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris*, 1st ed. (Depok: Prenadamedia Group, 2016), 57.

التشريعات، والمسودات والمحاضرات الرسمية في سياق سن القوانين، وأحكام  
القضاة التي تمثل سوابق قضائية.

<sup>١٤</sup> وأما المواد القانونية الأولية التي تم الاعتماد عليها في هذا البحث فهي كما

يلي:

١. قانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٣ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب.
٢. قانون رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب.
٣. قانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠٠ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب.
٤. قانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب.
٥. قانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠٩ بشأن إقرار اللائحة الحكومية البديلة للقانون  
رقم ٥ لسنة ٢٠٠٨ حول التعديل الرابع على القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٣  
المتعلق بالأحكام العامة وإجراءات الضرائب ليصبح قانوناً.
٦. اللائحة الحكومية البديلة لقانون جمهورية إندونيسيا رقم ١ لسنة ٢٠٢٠  
بشأن سياسات المالية العامة واستقرار النظام المالي لمعالجة جائحة فيروس  
كورونا (كوفيد-١٩) و/أو في إطار مواجهة التهديدات التي تُعرض للاقتصاد  
الوطني و/أو استقرار النظام المالي للخطر.
٧. قانون رقم ١١ لسنة ٢٠٢٠ بشأن خلق فرص العمل.
٨. قانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢١ بشأن توحيد وتنظيم التشريعات الضريبية.

<sup>14</sup> Marzuki, *Penelitian Hukum*. 181.

٩. لائحة وزير المالية لجمهورية إندونيسيا رقم ٨٠ لسنة ٢٠٢٣ بشأن إجراءات

إصدار قرار تحديد الضريبة وخطاب المطالبة بالضريبة.

#### ب. المواد القانونية الثانوية

المصادر القانونية الثانوية هي المواد التي تُستخدم لتقديم شرح وتفسير إضافي للمصادر القانونية الأساسية. ووفقاً لما ذكره بيتر محمود مارزوكي في كتابه، فإن المصادر القانونية الثانوية تشمل جميع المنشورات القانونية التي لا تُعد وثائق رسمية، مثل الكتب القانونية، والمعاجم القانونية، والمجلات المتخصصة في القانون، والتعليقات على الأحكام القضائية.

وفي هذا البحث، تَمَثَّلُ المصادر القانونية الثانوية في مجموعة من المراجع والمنشورات القانونية، منها مؤلفات بيتر محمود مارزوكي، ساجيتو رهااردجو، سوديكو مارتوكوسومو، سوبكتي، يحيى حرهاف، أندي حمزة، ضيا أوكتورينا سوسانتي، طه أنديكا، إلى جانب عدد من المراجع الفقهية مثل علم القواعد الفقهية وأصول الفقه. كما يعتمد البحث أيضاً على مصادر إسلامية مثل القرآن الكريم وكتاب أصول الفقه الإسلامي للشيخ وهبة الزحيلي، بالإضافة إلى الأحكام القضائية ذات الصلة.

في سبيل توسيع نطاق التحليل، يستند هذا البحث كذلك إلى مجموعة من المقالات المنشورة في المجلات القانونية، وهي:



١. فاريل ألندا فتراه وآخرون، "مكانة محقق الموظفين العموميين في مديرية

الضرائب ضمن إطار إنفاذ القانون الجنائي الضريبي في إندونيسيا".

٢. هاري حسن، "مبدأ المساواة أمام القانون في تسوية المنازعات الضريبية في

إندونيسيا".

٣. ستي كورنيا رحايو، "فعالية إنفاذ القانون الضريبي في دعم تحقيق الأهداف

المستهدفة من الإيرادات الضريبية من خلال تعزيز الامتثال الضريبي".

٤. ساكا مارلينانغ ناينغغولان وأنينديا إنتان بانديني، "اليقين القانوني للمادة

٣٦ الفقرة (١) الحرف (أ) من قانون الأحكام العامة والإجراءات الضريبية

باعتبارها وسيلة لمنع تباين أحكام محكمة الضرائب".

٥. أنيشا ريستي براتيوي وآخرون، "تحليل القانون الإقتصاد الشرعي بشأن

تطبيق الضريبة الناقصة الواردة في المادة ١٣ الفقرة (٢) من القانون رقم ٢٨

لسنة ٢٠٠٧ حول الأحكام العامة والإجراءات الضريبية".

٦. هاولا روسديانا وآخرون، "إصلاح القانون الشكلي للضرائب المتعلق

بإجراءات الإدارة الضريبية"، حيث يركّز هذا البحث على أهمية تحسين

قانون الأحكام العامة وإجراءات الضرائب بهدف تعزيز سهولة الإدارة

والعدالة واليقين القانوني.

٧. ريانمهاردهيكا ساهيد بوديهارسونو، "القانون المتعلق بالأحكام العامة

للضرائب".

٨. سُدجانا، "تطبيق مبدأي العدالة واليقين القانوني على الضريبة النهائية

المفروضة على المنشآت الصغيرة".

٩. دِدي سوغياتنو، "تحليل قانوني للمادة ٥ الفقرة ٢ من القانون الإندونيسي

رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٢ بشأن محكمة الضرائب في ضوء المادة ٢٤ الفقرة ١

والفقرة ٢ من دستور جمهورية إندونيسيا لعام ١٩٤٥".

١٠. فانيا سوليسيتيانو وتانودجاجة، "المسؤولية القانونية للمكلف وفقاً للقانون

رقم ٧ لسنة ٢٠٢١".

١١. سالسا فوني لاراساتي، "دور القانون الضريبي في تعزيز امتثال المكلفين لدفع

الضرائب"، ويبيّن هذا البحث أثر صرامة القانون الضريبي ووعي المجتمع

على مستوى الامتثال الضريبي.

١٢. سوبارنا وجايا وأولريخ زوينغلي بوترا بارديدي، "تطبيق نظام التقادم في

إصدار أوامر مطالبة الضرائب المتعلقة بالفوائد والغرامات".

### ج. المَوَادُّ الْقَانُونِيَّةُ الثَّالِثِيَّةُ

المصادر القانونية الثالثة هي المواد التي تُستخدم للمساعدة في توضيح وتعزيز

الفهم للمصادر القانونية الأولية والثانوية.<sup>١٥</sup> وفي هذا البحث، تشمل المصادر

القانونية الثالثة قاموس القانون الذي ألفه تشارلي روديات، وقاموس اللغة

<sup>15</sup> Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2001), 13.

الإندونيسية لتوضيح المصطلحات المستخدمة بشكل أدق، بالإضافة إلى المصادر الإلكترونية الرسمية مثل بوابة المعلومات القانونية التابعة لوزارة المالية (JDIH) ، وهيئة الإحصاء المركزية، وموقع قرارات المحكمة العليا، التي تُستخدم كوسائل للوصول إلى الوثائق القانونية الصحيحة والموثوقة.

#### ٤. طريقة جمع المواد القانونية

ومن خلال يتم جمع المواد القانونية في هذا البحث بطريقة منهجية وفقاً لكلا المنهجين المعتمدين.<sup>١٦</sup> ففي إطار المنهج التشريعي، يقوم الباحث بحصر جميع اللوائح ذات الصلة ابتداءً من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٣ بشأن قانون الأحكام العامة والإجراءات الضريبية حتى آخر تعديلاته، إضافةً إلى أحكام المادة ٢٨ د الفقرة (١) من دستور سنة ١٩٤٥ لضمان شمولية القواعد القانونية التي تُشكّل أساس التحليل. وفي الوقت نفسه، ومن خلال المنهج المفاهيمي، يقوم الباحث بجمع مصادر الفقه وأدبيات اليقين القانوني لتدعيم الأساس المعيارى للدراسة. وتشمل مراحل جمع ومعالجة المواد القانونية ما يأتي:

أ. حصر التشريعات المتعلقة بإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة، بما في

ذلك لوائح التنفيذ والأنظمة الفنية.

ب. البحث في المكتبات وقواعد البيانات القانونية لجمع المصادر الأولية

والثانوية والثالثية ذات الصلة.

<sup>16</sup> Marzuki, *Penelitian Hukum*, 237.

ج. تصنيف المواد القانونية وفقاً لهرمية التشريعات ودرجة صلتها بمسألة

التقادم وآليات التصحيح.

د. تحليل الوثائق القانونية بطريقة منهجية لدراسة النصوص والمبادئ

والضوابط القانونية المعمول بها، وتحديد نقاط التعارض بين مصلحة

الإدارة الضريبية وحماية حقوق المكلف.

#### ٥. طريقة معالجة المواد القانونية

تتم معالجة المواد القانونية في هذا البحث عبر مراحل منهجية ومنظمة. في

المرحلة الأولى، وهي مرحلة المراجعة (*editing*) يتم فحص جميع المواد القانونية التي

جُمعت للتأكد من مطابقتها لأهداف البحث وخلوها من الأخطاء. ثم تأتي مرحلة

التصنيف (*Classifying*) ، حيث تُقسّم المواد القانونية التي تمت مراجعتها وفقاً

لصيغة المشكلات الأساسية للبحث، وهي المتعلقة بتصحيح الأخطاء في حساب

الضريبة من خلال إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة (SKPKB) بعد انقضاء المدة

القانونية البالغة خمس (٥) سنوات. بعد ذلك، تُجرى مرحلة التحقق (*Verifying*)

بهدف التأكد من أصالة وصحة المعلومات المستخلصة من المصادر القانونية الأولية

والثانوية والثالثية. ثم تُتبع بمرحلة التحليل (*Analysing*) ، حيث تُربط النصوص

القانونية السارية ومبدأ اليقين القانوني والاجتهادات القضائية والقواعد الفقهية

الإسلامية ذات الصلة بمسألة تقادم إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة وأخيراً، تُختتم

العملية بمرحلة الاستنتاج (*Concluding*) ، حيث تُستخلص النتائج النهائية من

خلال المنهج الاستنباطي (*Deductive Method*) ، بالانطلاق من القواعد والمبادئ

العامّة للوصول إلى إجابات خاصة ومحددة تتعلق بمشكلات البحث.

## هـ. الدراسات السابقة

قبل الشروع في إعداد البحث بعنوان " تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني"، قام الباحث بإجراء تحليلٍ لمجموعةٍ من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والقضايا التي يتناولها. يُعدّ تحليل الدراسات السابقة أمراً ضرورياً للكشف عن الفجوة البحثية (*Research Gap*) بين هذا البحث والدراسات التي سبقته. ومن بين الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال قرار تقدير الضريبة الناقصة الذي يتجاوز المدة القانونية في منظور مبدأ اليقين القانوني، ما يلي:

١. أُجري البحث من قبل أنيشا ريستي براتوي، نورنازلي، شمس الهلال، ليكي فيزال

بعنوان تحليل الاقتصاد الإسلامي حول تنفيذ ضريبة النقص في الدفع الواردة في

المادة (١٣) الفقرة (٢) من القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام

العامّة وإجراءات الضرائب. توصل هذا البحث إلى أن تطبيق قرار تحديد الضريبة

الناقصة يتم عند وقوع خطأ في حساب الضريبة من قبل المكلف بالضريبة، ويتم

تصحيحه بإصدار القرار المذكور مع فرض غرامة بنسبة ٢٪ لمدة ٢٤ شهراً. ومن

منظور الفقه الاقتصادي الإسلامي، تُعد هذه الغرامة جائزة ما دامت لا تُسبب

ظلمًا، لأنها تعمل كرادع لتشجيع المكلفين على الالتزام الضريبي. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في تناوله لقضية مبدأ اليقين القانوني في تنفيذ القرار الضريبي، بينما يختلف عنه في تركيزه على تحليل العقوبة من منظور الشريعة الإسلامية، في حين يركز هذا البحث على المدة الزمنية لإصدار القرار وآثارها على مبدأ اليقين القانوني.<sup>١٧</sup>

٢. أُجري البحث من قبل ساكا مارلينانغ ناينغغولان بعنوان اليقين القانوني في المادة (٣٦) الفقرة (١) الحرف (أ) من قانون الأحكام العامة وإجراءات الضرائب كوسيلة لمنع التفاوت في قرارات محكمة الضرائب. تناول هذا البحث مسألة تخفيض أو إلغاء العقوبات الإدارية الضريبية، وأظهرت نتائجه أن هذه الصلاحية ذات طبيعة إسنادية لمدير عام الضرائب، إلا أن استخدام لفظ "قد" في المادة يفتح مجالاً للسلطة التقديرية مما قد يؤدي إلى تفاوت في قرارات المحكمة الضريبية. لذلك، أوصى البحث بضرورة وضع إرشادات واضحة لضمان العدالة والاتساق في التطبيق. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في تأكيد أهمية مبدأ اليقين القانوني في النظام الضريبي، بينما يختلف عنه في محور الدراسة؛ إذ يركز على

<sup>17</sup> Anisha Resti Pratiwi et al., "Analisis HES Terhadap Implementasi Pajak Kurang Bayar Yang Terdapat Dalam Pasal 13 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan," *Al-Manhaj: Jurnal Hukum Dan Pranata Sosial Islam* 5, no. 2 (August 8, 2023): 1319–1826, <https://doi.org/10.37680/almanhaj.v5i2.2923>.

السلطة التقديرية في تطبيق العقوبات الإدارية، في حين يركّز هذا البحث على

مشروعية إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم.<sup>١٨</sup>

٣. أُجري البحث من قبل ديدي سوغيانتو بعنوان التحليل القانوني للمادة (٥)

الفقرة (٢) من القانون رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٢ بشأن محكمة الضرائب في ضوء

المادة (٢٤) الفقرتين (١) و(٢) من دستور جمهورية إندونيسيا لعام ١٩٤٥م.

تناول هذا البحث مكانة محكمة الضرائب في هيكل السلطة القضائية، وخلص

إلى وجود تعارضٍ في القواعد القانونية لأن الإشراف الفني يخضع للمحكمة

العليا، بينما الإشراف الإداري والمالي يخضع لوزارة المالية، مما أدى إلى ازدواجية

في السلطة. أوصى الباحث بضرورة توحيد النظام القانوني بحيث تكون محكمة

الضرائب خاضعة بالكامل للمحكمة العليا، بما ينسجم مع مبدأ استقلال

السلطة القضائية. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في اهتمامه بمبدأ اليقين

القانوني في آليات النظام الضريبي، بينما يختلف عنه في أن هذا البحث يناقش

الجانب الهيكلي لمؤسسة القضاء الضريبي، في حين يركّز البحث الحالي على آلية

إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء المدة القانونية.<sup>١٩</sup>

<sup>18</sup> Saka Marlinang Nainggolan, "Kepastian Hukum Pasal 36 Ayat (1) Huruf A Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagai Upaya Mencegah Terjadinya Disparitas Putusan Pengadilan Pajak," *Collegium Studiosum Journal* 6, no. 1 (n.d.): 2023, <http://ejournal.stih-awanglong.ac.id/index.php/csj>.

<sup>19</sup> Dedi Sugiyanto Universitas Islam Kalimantan MAB Jl Adhyaksa No and Kayutangi Kota Banjarmasin, "Analisis Yuridis Pasal 5 Ayat 2 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak Ditinjau dari Pasal 24 Ayat 1 Dan Ayat 2 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945," *Al-Adl* 13 (2021). <https://media.neliti.com/media/publications/362170-analisis-yuridis-pasal-5-ayat-2-undang-u-8ae9f864.pdf>.

٤. أُجري البحث من قبل هاولا روسديانا، ماريا تامبونان، وإنياي تيحسين

القانون الشكلي للضرائب المتعلق بإجراءات النظام الضريبي. ركّز هذا البحث

على أهمية تطوير قانون الأحكام العامة وإجراءات الضرائب بما يضمن تحقيق

مبادئ سهولة الإدارة، العدالة، واليقين القانوني. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز

قاعدة البيانات الضريبية، وتطبيق القانون بحزم، وفرض عقوبات متناسبة،

بالإضافة إلى رفع كفاءة الجهاز الضريبي. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي

في تركيزه على مبدأ اليقين القانوني في الإدارة الضريبية، بينما يختلف عنه في أن

هذا البحث يدعو إلى إصلاح شامل للقانون، أما البحث الحالي فيركّز على

مشكلة إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم.<sup>٢٠</sup>

٥. أُجري البحث من قبل ريانمهارديكا ساهيد بوديهارسينو ويهسكيل مينغغوس

تيراندا بعنوان الآثار الاقتصادية والقانونية للالتزامات الضريبية في إندونيسيا.

تناول هذا البحث الآثار القانونية والاقتصادية لمبدأ الأولوية في تنفيذ تحصيل

الديون الضريبية، وخلص إلى أن للدولة حق التقدّم في استيفاء ديونها منذ لحظة

استحقاق الضريبة، مما يمنحها موقعاً أقوى في تنفيذ الحجز على أموال المكلف.

ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في دراسته لسلطة الإدارة الضريبية في

حماية إيرادات الدولة، بينما يختلف عنه في تركيزه على آليات التحصيل ومبدأ

<sup>20</sup> Haula Rosdiana, Maria R.U.D. Tambunan, and Inayati Hifni, "Penyempurnaan Hukum Formal Perpajakan Terkait Tata Cara Perpajakan," *Kanun Jurnal Ilmu Hukum* 22, no. 2 (August 16, 2020): 215–40, <https://doi.org/10.24815/kanun.v22i2.13441>.



الأولوية، في حين يركّز البحث الحالي على إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انتهاء مدة التقادم القانونية.<sup>٢١</sup>

٦. أُجري البحث من قبل فاريل ألندا فطرة، أغوس تَكْرِيَاوَان، وزين العابدين متّقين بعنوان مكانة محقق الموظف المدني في المديرية العامة للضرائب في إطار تنفيذ القانون الجنائي الضريبي في إندونيسيا. تناول البحث دور وصلاحيّة محقّقي الموظفين المدنيين في المديرية العامة للضرائب ضمن نظام إنفاذ القانون في الجرائم الضريبية، ويبيّن أن هناك تعارضاً في الصلاحيات بين هؤلاء المحققين وبين محقّقي الشرطة والنيابة العامة، مما أدى إلى تداخلٍ مؤسسيّ في التنفيذ. وأكدت الدراسة على ضرورة تحديد واضحٍ للوظائف والأدوار بين المؤسسات لضمان فعالية تطبيق القانون. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في اهتمامه بمبدأ اليقين القانوني في المجال الضريبي، بينما يختلف عنه من حيث التركيز؛ إذ يتناول هذا البحث تنفيذ القانون الجنائي الضريبي، في حين يركّز البحث الحالي على الجانب الإداري لإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة.<sup>٢٢</sup>

٧. أُجري البحث من قبل سودجانا بعنوان تطبيق مبدأي العدالة واليقين القانوني على ضريبة الدخل النهائية للمشروعات الصغيرة. ناقش هذا البحث نظام فرض

<sup>21</sup> Rianmahardhika Sahid Budiharseno and Yeheskiel Minggus Tiranda, "Law on General Provisions of Taxation," *Lex Publica*, vol. 7, 2020, <https://doi.org/10.58829/lp.7.2.2020.69-86>.

<sup>22</sup> Farrel Alanda Fitrah, Agus Takariawan, and Zainal Muttaqin, "Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kerangka Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia," *SIGn Jurnal Hukum* 3, no. 1 (June 18, 2021): 1–25, <https://doi.org/10.37276/sjh.v3i1.107>.

ضريبة الدخل النهائية (PPh Final) على أصحاب المشاريع الصغيرة، وخلص إلى أن هذه السياسة تنسجم مع مبدأ المنفعة لأنها تُيسر على المكلفين أداء التزاماتهم الضريبية، لكنها لا تعكس تمامًا مبدأي العدالة واليقين القانوني بسبب عدم اتساق الأساس القانوني الذي تستند إليه. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في دراسته لمبدأ اليقين القانوني في السياسات الضريبية، بينما يختلف عنه في أن هذا البحث يركّز على نظام ضريبة الدخل النهائية، أما البحث الحالي فيتناول إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء المدة القانونية البالغة خمس سنوات.<sup>٢٣</sup>

٨. أُجري البحث من قبل سالسا فوني لارساتي بعنوان دور القانون الضريبي في تعزيز التزام المكلفين بدفع الضرائب. أظهرت الدراسة أن صرامة تطبيق القانون الضريبي ووعي المجتمع الضريبي يؤثران بشكل كبير في مستوى الالتزام بدفع الضرائب. وأكدت أن وجود قانون ضريبي واضح وعادل يجب أن يُدعم بوعي قانوني لدى المجتمع من أجل تحقيق أقصى كفاءة في تحصيل إيرادات الدولة. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في تأكيده على الحماية القانونية واليقين في أداء الالتزامات الضريبية، بينما يختلف عنه في أن هذا البحث يركز على وعي المكلف

<sup>23</sup> Sudjana, "Penerapan Asas Keadilan dan Kepastian Hukum Terhadap Pajak Penghasilan Final Bagi Usaha Kecil," *Jurnal Hukum Sasana* 6, no. 2 (December 14, 2020): 110–28, <https://doi.org/10.31599/sasana.v6i2.383>.

بالضريبة، في حين يتناول البحث الحالي مدى صحة إصدار قرار تحديد الضريبة

الناقصة.<sup>٢٤</sup>

٩. أُجري البحث من قبل سيتي كورنيا راهايو بعنوان إنفاذ القانون الضريبي الفعّال

في دعم تحقيق أهداف الإيرادات الضريبية من خلال الامتثال الضريبي. درست

هذه الرسالة تأثير الفحص والتحصيل والتحقيق الضريبي على مدى امتثال

المكلفين، وبيّنت النتائج أن هذه الأدوات الثلاثة تُسهم إيجابياً في رفع مستوى

الالتزام وزيادة إيرادات الدولة. ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في

انطلاقهما من اهتمام الدولة بضمان أمن الإيرادات الضريبية، بينما يختلف عنه

في أن هذا البحث يركز على فعالية أدوات إنفاذ القانون، أما البحث الحالي

فيركّز على المدة القانونية لإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة.<sup>٢٥</sup>

١٠. أُجري البحث من قبل فانيا سوليستيانو بعنوان المسؤولية القانونية للمكلفين وفقاً

للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢١م. تناول هذا البحث المسؤولية القانونية للمكلف

عند ارتكاب مخالفات ضريبية، وخلص إلى أن ضعف التنظيم القانوني، ونقص

التوعية، وانخفاض الوعي المجتمعي تُعد من العوامل المعرّقة للامتثال الضريبي.

ويتشابه هذا البحث مع البحث الحالي في تأكيده على العلاقة القانونية بين

<sup>24</sup> Salsa Voni Larasati, "Peran Hukum Pajak Dalam Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Membayar Pajak," *Jurnal Hukum, Humaniora, Masyarakat, Dan Budaya* 2, no. 1 (2022): 60–66. <https://pdfs.semanticscholar.org/1ebb/12d275d2f8308821a312c68c0c7162835600.pdf>.

<sup>25</sup> Siti Kurnia Rahayu, "Penegakan Hukum Perpajakan yang Efektif dalam Mendorong Realisasi Pencapaian Target Penerimaan Pajak Melalui Kepatuhan Perpajakan," *Jurnal Riset Akuntansi*, vol. 12, 2020, <https://doi.org/10.34010/jra.v12i1.2670>.

الدولة والمكلف في إطار مبدأ اليقين القانوني، بينما يختلف عنه في أن هذا

البحث يتناول مسؤولية المكلف وفقًا لقانون ٧ لسنة ٢٠٢١م، أما البحث

الحالي فيركّز على مدى مشروعية تصرف الإدارة الضريبية عند إصدار قرار تحديد

الضريبة الناقصة بعد انتهاء المدة القانونية (الدَّلُورِسيَّة).<sup>٢٦</sup>

بالإضافة إلى العرض السردى، تم تلخيص الدراسات السابقة التي تم تحليلها بشكلٍ

منهجي في جدول يوضح الجوانب الأساسية لكل بحث. يهدف هذا العرض إلى تسهيل فهم

ومقارنة الدراسات من حيث محور الدراسة، والمنهج المستخدم، ومدى ارتباطها الموضوعي بهذا

البحث. ومن خلال ذلك، يمكن للقارئ أن يحصل على صورة أوضح وأكثر تنظيمًا حول

موقع هذا البحث بين الدراسات المشابهة التي أُنجزت سابقًا، وذلك على النحو الآتي:

الجدول ١: الدراسات السابقة

الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
١.	الاسم: أنيشا ريستي براتيوي، نورنازلي، شمس الهلال، ليكي فايزال (٢٠٢٣م). العنوان: تحليل الاقتصاد الإسلامي تجاه تنفيذ الضريبة الناقصة المنصوص عليها في المادة (١٣) الفقرة (٢) من القانون رقم (٢٨)	يؤكد هذا البحث أن المادة (١٣) الفقرة (١) من قانون الإجراءات العامة للضرائب لا تزال تحتوي على غموض قانوني في تطبيقها، وخصوصًا فيما يتعلق بحدود الوقت	وجه التشابه في هذا البحث يتمثل في صلة تطبيق المادة (١٣) من قانون المبدأ اليقين القانوني.	أما وجه الاختلاف فيمكن في أن البحث المذكور ركّز على التحليل التطبيقي الميداني من منظور الاقتصاد الإسلامي في حين يركّز بحث الباحث

<sup>26</sup> Vania Sulistiano and Tanudjaja Tanudjaja, "Pertanggungjawaban Hukum Bagi Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021," *Al-Adalah: Jurnal Politik, Sosial, Hukum dan Humaniora* 2, no. 3 (2024): 204–14, <https://doi.org/10.59246/aladalah.v2i3.879>.

الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
	لسنة (٢٠٠٧) بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج النوعي (الكيفي) مع التركيز على الدراسة الميدانية لجمع البيانات من مكتب الضرائب في مدينة باندرا لامبونج.	لتصحيح الأخطاء وأنواع الأخطاء الحسابية التي يمكن تصحيحها. هذا الغموض يسبب ارتباطاً لدى كلٍّ من جهاز الضرائب والمكلف بالضريبة، ويتيح إمكانية تعسف السلطة الضريبية في بعض الحالات.		الحالي على إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة الذي يتجاوز مدة التقادم البالغة خمس سنوات، مع تحليل فقهي قانوني معياري لمبدأ اليقين القانوني.
٢.	اسم: ساكا مارلينانغ ناينغولان (٢٠٢٣م). العنوان: اليقين القانوني في المادة (٣٦) الفقرة (١) الحرف (أ) من قانون الأحكام العامة وإجراءات الضرائب كجهدٍ لمنع تفاوت أحكام محكمة الضرائب. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج القانوني المعياري (اليورديسي) النورماتيقي الذي يركّز على القواعد والمبادئ القانونية.	يتناول هذا البحث اكتشافاً يفيد بأنّ المديرية العامة للضرائب لا تُقدّم بشكل علني أسباب التصحيح عند إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة هذا الوضع يُصعّب على المكلف بالضريبة تقييم صحة التصحيح، وقد يؤدي إلى تأخير عملية الاعتراض أو الاستئناف	وجه التشابه في هذا البحث هو أن القضية المطروحة تتعلق بمبدأ اليقين القانوني في قانون الإجراءات العامة للضرائب.	أما وجه الاختلاف، فيكمن في أن هذا البحث ركّز على العقوبات الإدارية وتفاوت أحكام محكمة الضرائب، بينما يركّز بحث الباحث الحالي على مسألة تقادم قرار تقدير الضريبة الناقصة بوصفها شكلاً من أشكال حماية المكلف بالضريبة من انعدام اليقين القانوني.

الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
٣.	الاسم: ديدي سوغيانثو (٢٠٢١م). العنوان: التحليل القانوني للمادة (٥) الفقرة (٢) من قانون جمهورية إندونيسيا رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٢م بشأن محكمة الضرائب من منظور المادة (٢٤) الفقرة (١) والفقرة (٢) من دستور جمهورية إندونيسيا لعام ١٩٤٥م. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج القانوني المعياري (اليورديسي النورماتيفي) لتحليل القضايا القانونية بعمق من منظور القانون.	يتناول هذا البحث أن المديرية العامة للضرائب غالبًا ما تقوم بتصحيح حسابات الضرائب دون إخطار مسبق للمكلف بالضريبة، مما يؤدي إلى عدم توازن في المعلومات ويضعف نظام الإدارة الضريبية.	وجه التشابه في هذا البحث هو أن كلاهما يركز على أهمية مبدأ اليقين القانوني في تسوية المنازعات الضريبية.	أما وجه الاختلاف فيمكن في أن هذا البحث يركز على الجوانب المؤسسية واستقلال محكمة الضرائب، بينما يركز بحث الباحث الحالي على مشروعية إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء مدة التقادم.
٤.	الاسم: هاولا روسديانا، ماريا ر. أ. د. تامبونان، إيناياتي (٢٠٢٠م). العنوان: تحسين القانون الشكلي للضرائب المتعلق بإجراءات النظام الضريبي. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج النوعي (الكواليتاتيفي) لجمع البيانات وتصنيفها وفق	يتناول هذا البحث غموض عبارة "خطأ في الحساب" الواردة في المادة (١٣) من قانون الإجراءات العامة واللوائح الضريبية، مما أدى إلى تعدد التفسيرات العملية واختلاط سلطة الإدارة الضريبية	وجه التشابه في هذا البحث هو أن كلا البحثين يناقشان دور قانون الإجراءات العامة واللوائح الضريبية في ضمان مبدأ اليقين القانوني.	أما وجه الاختلاف فيمكن في أن هذا البحث يركز على الإصلاحات النظامية لقانون، بينما يركز بحث الباحث الحالي على الحالة الخاصة المتعلقة بتصحيح الحساب الضريبي من خلال قرار

الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
	الفئات المحددة بهدف تحديد الأنماط والحقائق.	مع احتمال إساءة استخدامها.		تقدير الضريبة الناقصة الذي يتجاوز المدة المحددة قانوناً (الدالْوَرَسَا).
٥.	الاسم: ريانمهارديكا ساهيد بُديهارسينو، يَهْسَكِيل مِنغوس تيراندا (٢٠٢٠م). العنوان: الآثار الاقتصادية والقانونية للالتزامات الضريبية في إندونيسيا. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج الكمي (الكوانتاتيفي) لتحليل الالتزامات الضريبية في إندونيسيا.	تناول هذا البحث مسألة عدم اليقين القانوني المتعلقة بتصحيح الضريبة، حيث يمكن أن تؤثر على أداء الإدارة الضريبية لأنها قد تؤدي إلى تعقيد تسوية النزاعات واستغراقها وقتاً طويلاً، وقد تتطور إلى دعاوى أمام محكمة الضرائب.	وجه التشابه في هذا البحث هو أن كلا الباحثين يناقشان دور الدولة في جباية الضرائب.	أما وجه الاختلاف فيمكن في أن هذا البحث يركّز على مسألة أولوية الديون الضريبية (حق التفضيل)، بينما يركّز بحث الباحث الحالي على تحديد المدة الزمنية لإصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة في إطار تحقيق مبدأ اليقين القانوني.
٦.	الاسم: فاريل أُلندا فطرة، أغوس تكارياوان، زين العابدين متقين (٢٠٢١م). العنوان: مكانة محقق الموظف المدني في المديرية العامة للضرائب في إطار تطبيق القانون الجنائي الضريبي في إندونيسيا.	تناول هذا البحث غياب الإجراءات القياسية أو لوائح التشغيل القياسية التي تنظّم آلية التصحيح وتطبيقها في المادة ١٣ من القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧	وجه التشابه في هذا البحث هو أن كلا الباحثين يناقشان جانب تطبيق القانون في المجال الضريبي.	أما وجه الاختلاف فهو أن هذا البحث يركّز على المجال الجنائي الضريبي، بينما يركّز بحث الباحث الحالي على المجال الإداري للضرائب، وخصوصاً قرار

الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
	منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج القانوني المعياري (اليورديس النورماتيف) مع الطابع الوصفي التحليلي.	بشأن أحكام وإجراءات الضرائب.		تقدير الضريبة الناقصة ومسألة التقادم.
٧.	الاسم: سُجانا (٢٠٢٠م) العنوان: تطبيق مبدأ العدالة واليقين القانوني على ضريبة الدخل النهائية للمشروعات الصغيرة. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج القانوني المعياري مع الاعتماد على المصادر المكتبية والبيانات الثانوية المأخوذة من المواد القانونية الأولية والثانوية والثالثة.	يركّز هذا البحث على تطبيق مبدأ العدالة واليقين القانوني المتعلق بضريبة الدخل النهائية للمشروعات الصغيرة، نظرًا لوجود عدم اتساق في التشريعات الضريبية.	وجه التشابه بين الباحثين هو أن كلاهما يستخدم مبدأ اليقين القانوني كأساس للتحليل.	أما وجه الاختلاف فهو أن هذا البحث يركّز على عدالة ضريبة الدخل النهائية، بينما يركّز بحث الباحث الحالي على مسألة قرار تقدير الضريبة الناقصة وانقضاء المدة لمدة خمس سنوات.
٨.	الاسم: سَلْسَا قُوني لاراساتي (٢٠٢٢م). العنوان: دور القانون الضريبي في تعزيز امتثال المكلفين بدفع الضرائب. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي مع التركيز على الأحكام القانونية والنظريات ذات الصلة.	يُبين هذا البحث أن غموض القواعد القانونية المتعلقة بإجراءات التصحيح يفتح المجال أمام بعض المسؤولين في المديرية العامة للضرائب لاستغلال الثغرات القانونية، مما قد يضر بالمكلفين ويضعف ثقة الجمهور.	وجه التشابه بين الباحثين هو أن كلاهما يناقش مسألة امتثال المكلفين كهدف رئيسي لقانون الإجراءات واللوائح الضريبية	أما وجه الاختلاف فهو أن هذا البحث يتناول الموضوع من زاوية نظرية معيارية تتعلق بمفهوم الامتثال الضريبي، في حين أن بحث الباحث الحالي يركّز على تحليل شرعية تصرفات موظفي



الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
				الضرائب في إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء المدة القانونية المحددة.
٩.	الاسم: ستي كُرنيا رَحائو (٢٠٢٠م). العنوان: تطبيق القانون الضريبي بفعالية في دعم تحقيق أهداف الإيرادات الضريبية من خلال تعزيز امتثال المكلفين بالضرائب. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج الوصفي التحقيقي لجمع المعلومات حول المشكلات وأداء كل متغير ذي صلة.	يناقش هذا البحث جهل بعض المكلفين بحقوقهم نتيجة لوجود معلومات غير دقيقة تتعلق بإجراءات تصحيح حساب الضريبة وإبلاغ المكلفين بها.	وجه التشابه بين الباحثين هو أن كليهما يربط بين إنفاذ القانون والامتثال الضريبي.	أما وجه الاختلاف فهو أن هذا البحث يركّز على إستراتيجية إنفاذ القانون بشكل عام، في حين أن بحث الباحث الحالي يتناول مسألة قانونية محددة تتعلق بانقضاء المدة في إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة.
١٠.	الاسم: فانيا سُولِسْتِيَانُو (٢٠٢٤م). العنوان: المسؤولية القانونية للمكلف بالضريبة وفقاً للقانون رقم (٧) لسنة ٢٠٢١م. منهج البحث: استخدم هذا البحث المنهج القانوني المعياري لتوضيح المفاهيم القانونية من خلال	يتناول هذا البحث أشكال المسؤولية القانونية للمكلف بالضريبة كما وردت في القانون رقم (٧) لسنة ٢٠٢١م، والتي تشمل العقوبات الإدارية والجنائية، كما يؤكد أن حقوق المكلف يجب أن	وجه التشابه بين الباحثين هو أن كليهما يناقش العلاقة بين التنظيمات الضريبية والامتثال، ومبدأ اليقين القانوني.	أما وجه الاختلاف فهو أن هذا البحث يركّز على جانب مسؤولية المكلف بالضريبة، في حين أن بحث الباحث الحالي يسلط الضوء على مشروعية تصرف الإدارة الضريبية

الرقم	الاسم، العنوان، منهج البحث	نتائج البحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
	النصوص التشريعية والمراجع ذات الصلة.	تُصان وتُحمى أثناء عملية إنفاذ القانون.		عند تجاوزها مدة التقادم البالغة خمس سنوات في إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة.

## و. طريقة عرض البحث

لتيسير فهم الكاتب والقارئ للبحث المعنون " تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة من خلال صدور قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء المدة المقررة وفقاً لمبدأ اليقين القانوني"، كان من الضروري وضع نظام منهجي للمناقشة حتى تكون عملية إعداد هذا البحث أكثر انتظاماً ودقة وسهولة في الفهم. أما نظام البحث في هذا الدراسة فهو على النحو الآتي:

الباب الأول: المقدمة، يحتوي على عرض لخلفية المشكلة التي توضح موضوع البحث، وصياغة المشكلة، وأهداف وفوائد البحث. كما يتضمن هذا الفصل أيضاً التعريفات الإجرائية، والدراسات السابقة، والإطار النظري، ومنهج البحث، إضافة إلى النظام المنهجي للبحث الذي يُعرض بترتيب منظم.

الباب الثاني: الإطار النظري، يقدم هذا الفصل النظريات والمفاهيم والمبادئ وكذلك الأحكام القانونية ذات الصلة كأساس للتحليل، مثل مبدأ اليقين القانوني، ونظرية التقادم، والقواعد الفقهية التي ترتبط بموضوع البحث. ويُعد هذا الفصل بمثابة الأساس النظري والمفاهيمي للإجابة عن الإشكاليات المطروحة.

الباب الثالث: نتائج البحث والمناقشة، يضم هذا الفصل تحليلاً للمواد القانونية الأساسية والثانوية والثالثية التي جُمعت. وفيه تُعالج البيانات عبر مراحل التحرير، والتصنيف، والتحقق، والتحليل بربط أحكام المادة (١٣) الفقرة (١) من قانون الإجراءات العامة والضرائب، وأحكام القضاء، والقواعد الشرعية الإسلامية للإجابة عن أسئلة البحث.

الباب الرابع: الخاتمة، يتضمن هذا الفصل خلاصة النتائج التي تمثل الإجابات على إشكاليات البحث، بالإضافة إلى التوصيات الموجهة إلى الأطراف المعنية مثل صنّاع القرار، وسلطات الضرائب، والممارسين القانونيين، والأكاديميين. كما تهدف هذه التوصيات إلى أن تكون مرجعاً مقترحاً لأبحاث لاحقة.

## الباب الثاني

### مراجعة الأدب

#### أ. مفهوم تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة

##### ١. تعريف تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة

يُعَدُّ تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة أحد الآليات الإدارية في القانون الضريبي التي تهدف إلى تصويب الأخطاء في تحديد مقدار الضريبة المستحقة. وقد تكون هذه الأخطاء ناتجة عن خطأ في الكتابة أو في الحساب أو في تطبيق أحكام القوانين واللوائح. ووفقاً للمادة السادسة عشرة من القانون رقم (٧) لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام العامة وإجراءات الضرائب (قانون الإجراءات الضريبية العام، يمكن إجراء التصحيح بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو بمبادرة من مديرية الضرائب العامة.<sup>٢٧</sup> تُبين المؤلفات القانونية أنَّ التصحيح يُعَدُّ أداةً أساسيةً للحفاظ على دقة الإدارة الضريبية، ولضمان تحقيق اليقين القانوني للمكلفين بالضريبة.<sup>٢٨</sup>

##### ٢. وظيفة تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة

الوظيفة الأساسية لتصحيح الأخطاء في حساب الضريبة هي ضمان الدقة والعدالة في تحديد الالتزامات الضريبية. ففي الممارسة الإدارية للضرائب، قد يرتكب كلُّ

<sup>27</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia: Konsep Dan Aspek Formal* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2009), 112.

<sup>28</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia: Konsep Dan Aspek Formal* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2009), 112.

من المكلف بالضريبة أو الموظف الضريبي خطأً في حساب مقدار الضريبة المستحقة. لذلك، يُعدّ التصحيح ضروريًا لتجنب إلحاق الضرر سواءً بالدولة أو بالمكلف. وتتمثل وظائف تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة في الوظيفة التصحيحية، ووظيفة تحقيق العدالة، ووظيفة ضمان اليقين القانوني، ووظيفة الإدارة.<sup>٢٩</sup>

## ب. مفهوم التقادم

### ١. تعريف التقادم (الدورسا)

التقادم هو نظام قانوني يُحدّد انتهاء حقٍّ أو سلطةٍ معيّنة بسبب مرور مدّة زمنية محدّدة نصّها القانون. ووفقًا لما ذكره الأستاذ أندي حمزة، فإنّ التقادم يعني مرور الزمن أو انقضاء المدة التي يحدّدها القانون، مما يترتب عليه سقوط أو انقضاء الحق في رفع الدعوى أو تنفيذ العقوبة على من ارتكب جريمةً ما.<sup>٣٠</sup> وفي هذا البحث، يُقصد بالتقادم المدة الزمنية التي يملك فيها موظفو الضرائب (الفيسكوس) صلاحية إصدار قرارات تحديد الضريبة، وهي خمس سنوات كما ورد في المادة ١٣ الفقرة (١) من قانون الإجراءات الضريبية العام (UU KUP).

<sup>29</sup> Siti Resni, *Perpajakan: Teori Dan Kasus* (Jakarta: Salemba Empat, 2019), 47.

<sup>30</sup> Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010). 198.

## ٢. نطاق التقادم

يشمل نطاق التقادم جانبين رئيسيين، وهما:

### أ. التقادم في المطالبة (*Verjaring van rechtsvordering*)

ويقصد به مرور مدة زمنية معينة يترتب عليها سقوط الحق في المطالبة

أو متابعة حقٍّ ما (*Rechtsvordering*). ونتيجة لذلك، يفقد صاحب الحق

أهليته في رفع الدعوى القضائية، ويسقط حقه لعدم استعماله خلال المدة

المحددة قانوناً.<sup>٣١</sup>

### ب. التقادم في التنفيذ (*Verjaring van tenuitvoerlegging*)

ويقصد به انتهاء الحق في تنفيذ حكم قضائي بعد مرور المدة الزمنية

التي يحددها القانون، مما يمنع تنفيذ القرار بعد انقضاء الأجل.<sup>٣٢</sup>

## ٣. وظيفة التقادم

يهدف التقادم إلى تحقيق اليقين القانوني من خلال تقييد سلطة الدولة أو أي

طرف آخر في المطالبة بالحقوق بعد مضي فترة زمنية طويلة. كما يعمل كوسيلة لحماية

الأفراد من البقاء في حالة من عدم اليقين القانوني نتيجة تهديد دائم بالمطالبات التي يمكن

رفعها دون حدٍّ زمني.<sup>٣٣</sup> وفي هذا البحث، تؤدي قاعدة التقادم وظيفة مزدوجة، فهي

<sup>31</sup> P. (Pien) Schotman, "De Verjaring En Stuiting van Een Rechtsvordering, Hoe Zit Dat?," [schenkeveld.advocaten](https://bit.ly/Verjaringenstuitingvaneenrechtsvordering-SchenkeveldAdvocaten), 2020, diakses 2 September 2025.

<https://bit.ly/Verjaringenstuitingvaneenrechtsvordering-SchenkeveldAdvocaten>.

<sup>32</sup> Subekti, *Hukum Perjanjian* (Jakarta: PT Intermasa, 2014). 90.

<sup>33</sup> Yahya Harahap, *Hukum Acara Perdata: Tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian, Dan Putusan Pengadilan* (Jakarta: Sinar Grafika, 2017). 122.

تضمن اليقين للمكلفين بالضريبة، وتحث في الوقت نفسه السلطات الضريبية على التصرف بدقة وسرعة وفي الوقت المناسب عند تحديد واستيفاء الالتزامات الضريبية.

### ج. مفهوم مبدأ اليقين القانوني

#### ١. تعريف مبدأ اليقين القانوني

يشير بيتر محمد مارزوقي في كتابه مقدمة في علم القانون إلى أنّ مبدأ اليقين القانوني تعريفين أساسيين هي، الأول، أنّ وجود قواعد عامة يتيح للأفراد معرفة الأفعال المسموح بها والممنوعة، والثاني، أنّ هذه القواعد العامة تمنح الأفراد ضماناً قانونياً من تعسف السلطة، إذ تمكنهم من معرفة الحدود التي يمكن للدولة أن تفرضها عليهم أو تمارسها ضدهم.<sup>٣٤</sup>

وفي سياق هذا البحث، يُعد مبدأ اليقين القانوني أساساً مهماً لضمان عدم تحميل المكلف بالضريبة التزامات تتجاوز المدة أو القواعد التي حددها القانون. كما يضمن هذا المبدأ أن يتصرف موظفو الضرائب ضمن حدود سلطاتهم، وفقاً لمبدأ الشرعية، وبما لا يُخلّ بالعدالة تجاه المكلفين. وهذا يعني أنّ مبدأ اليقين القانوني يؤدي وظيفتين مزدوجتين: حماية حقوق الأفراد من جهة، وضمان انتظام الإدارة العامة من جهة أخرى، لا سيما في تطبيق القواعد المتعلقة بتصحيح أخطاء حساب الضريبة وإصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة.

<sup>34</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cet.10 (Jakarta: Kencana, 2017). 137.

كما أنّ مبدأ اليقين القانوني يستمد شرعيته الدستورية من نص المادة (٢٨ د) الفقرة (١) من دستور جمهورية إندونيسيا لسنة ١٩٤٥ التي تنص على أن "لكل شخص الحق في الاعتراف والضمان والحماية واليقين القانوني العادل، والمساواة أمام القانون".<sup>٣٥</sup> ويؤكد هذا النص مكانة مبدأ اليقين القانوني باعتباره مبدأً جوهرياً يجب تجسيده في كلّ ممارسات الدولة، بما في ذلك في مجال الضرائب. وبناءً على ذلك، فإن إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم البالغة خمس سنوات لا يتعارض فقط مع أحكام قانون الإجراءات واللوائح الضريبية، بل يمكن اعتباره أيضاً انتهاكاً للحق الدستوري للمكلف بالضريبة في اليقين القانوني كما هو مكفول في المادة (٢٨ د) من الدستور لعام ١٩٤٥.

## ٢. عناصر مبدأ اليقين القانوني

يتكوّن مبدأ اليقين القانوني من عدّة عناصر متكاملة لضمان تحقيق مقاصده وتطبيقه بصورة فعّالة، وهذه العناصر هي:

- أ. وضوح القواعد (Clarity of Law)
- ب. الاتساق والانضباط في التطبيق (Consistency of Application)
- ج. إمكانية الوصول والشفافية (Accessibility & Transparency)
- د. وجود آلية للحماية أو التظلم الفعّال (Effective Legal Protection)

<sup>35</sup> Pasal 28 D, "Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945".



هـ. وجود حدٍّ زمني واضح (Non-Open-Endedness).<sup>٣٦</sup>

#### د. مفهوم القاعدة الفقهية درء المفسد مقدم على جلب المصالح

١. تعريف القاعدة "دَرْءُ الْمَفْسَدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ"

تتضمن هذه القاعدة مفهومين أساسيين ينبغي فهمهما جيداً، وهما المصلحة والمفسدة. المصلحة في اللغة العربية تعني المنفعة أو الخير أو الغاية المفيدة. وقد عرّفها الإمام الغزالي بقوله: الْمَصْلَحَةُ هِيَ جَلْبُ الْمَنْفَعَةِ وَدَفْعُ الْمَضَرَّةِ أَيْ الْمَفْسَدَةِ.<sup>٣٧</sup> وفي سياق الفقه الإسلامي، تشير المصلحة إلى كل ما يجلب النفع أو الخير للفرد أو المجتمع أو الأمة الإسلامية بشكل عام.

أما المفسدة فهي عكس المصلحة، وتعني الضرر أو الفساد أو الخطر الذي ينشأ نتيجة فعلٍ أو سياسةٍ ما. وتشير في القواعد الفقهية إلى كل ما يسبب ضرراً أو فساداً، سواء على مستوى الفرد أو المجتمع أو الدولة، في الجوانب المادية أو الاجتماعية أو الاقتصادية أو الروحية.<sup>٣٨</sup>

وقد جاء في كتاب قواعد الأحكام في مصالح الأنام للعزّ بن عبد السلام السلمي قوله: وَالشَّرِيعَةُ كُلُّهَا مَصَالِحٌ: أَمَّا تَدْرِي الْمَفْسَدَ أَوْ تَجْلِبُ الْمَصَالِحَ. أَيَّ إِنَّ جَمِيعَ أَحْكَامِ الشَّرِيعَةِ مَصَالِحٌ، إِمَّا بَدْرُ الْمَفْسَدِ أَوْ بِجَلْبِ الْمَصَالِحِ.<sup>٣٩</sup>

<sup>36</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2006). 53.

<sup>37</sup> Al-Ghazali, *Al-Mustasfā Min 'Ilm Al-Usul* (Beirut: Al-Maktabah Al-Ashriyah, 2008), 286.

<sup>38</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah* (Damaskus: Dar al-Qalam, 1989), 97. <https://books.google.co.id/books?id=J2dvAQAACAAJ>.

<sup>39</sup> 'Izz Al-Din 'Abd al-'Aziz Ibn 'Abd al-Salam al-Silmi, *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam Fi Mashalih Al Anam*, Juz 1. (Mesir: Al-Istiqamah, 1253), 9.

وأصل هذه القاعدة متفرّع من القاعدة الكلية: "جَلْبُ الْمَصَالِحِ وَدَفْعُ الْمَفَاسِدِ".  
 أي تحقيق المصالح ودرء المفسدات. فكل أمرٍ في الشريعة يدور بين المصلحة والمفسدة. فإن  
 كان فيه مصلحة محضة وُضع له الحكم المقتضي لذلك، وتولّد منه أصل آخر وهو القاعدة  
 "اِحْتِيَاؤُ الْأَصْلَحِ فَالْأَصْلَحِ". أي اختيار ما هو أكثر نفعاً من النافع. وإن كان فيه مفسدة  
 محضة، نشأت القاعدة "ارْتِكَابُ أَحَقِّ الضَّرَرَيْنِ". أي ارتكاب الضرر الأخف من  
 ضررين.<sup>٤٠</sup> أمّا إذا اجتمعت في المسألة مصلحة ومفسدة، فتقدّم درء المفسدة على جلب  
 المصلحة، وفق القاعدة "دَرْءُ الْمَفَاسِدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ". أي تقديم دفع المفسدة  
 على تحصيل المصلحة.<sup>٤١</sup> وتؤكد هذه القاعدة أنّه عند تعارض المصلحة والمفسدة في فعلٍ  
 واحد، فإنّ الأولوية تكون لتجنّب المفسدة، لأنّ الأضرار غالباً ما تكون أوسع أثراً وأشدّ  
 خطراً من المنافع المتوقعة.

وقد بيّن الإمام الشاطبي في كتابه الموافقات أنّ الغاية الأساسية للشريعة (مقاصد  
 الشريعة) هي حفظ الضروريات الخمس: الدين، والنفس، والعقل، والنسل، والمال. فكلّ  
 تشريع أو سياسة تؤدّي إلى الإضرار بأحد هذه الضروريات يجب منعها، وإن ترتّب عليها  
 بعض المنافع الجزئية، لأنّ درء المفسدة مقدّم على جلب المصلحة.<sup>٤٢</sup>

<sup>40</sup> 'Izz Al-Din 'Abd al-'Aziz Ibn 'Abd al-Salam al-Silmi, *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam Fi Mashalih Al Anam*, Juz 2. (Mesir: Al-Istiqamah, 1253), 72.

<sup>41</sup> 'Izz Al-Din 'Abd al-'Aziz Ibn 'Abd al-Salam al-Silmi, *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam Fi Mashalih Al Anam*, Juz 2. (Mesir: Al-Istiqamah, 1253), 73.

<sup>42</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'Ah* (Beirut: Dar al-Ma'rifah, 1997), 10.

## ٢. الأساس الشرعي لقاعدة "دَرْءُ الْمَقَاسِدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ"

تستند قاعدة دَرْءُ الْمَقَاسِدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ إلى أصولٍ قوية في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة. وإن لم تُذكر نصًّا في آيةٍ واحدة، فإنَّ معناها مستفاد من مقاصد الشريعة في كثيرٍ من الآيات التي تُظهر حرص الإسلام على منع الفساد قبل وقوعه، وتقديم جانب الحذر من الضرر على جانب جلب النفع. ومن أبرز الأدلة قوله تعالى في سورة الأعراف الآية (٥٦):<sup>٤٣</sup> وَلَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا.....

أي ولا تفسدوا في الأرض بعد أن أصلحها الله بنعمه وأحكامه. تدلّ هذه الآية على وجوب ترك كلّ ما يؤدّي إلى الفساد أو الضرر في الأرض، ولو كان فيه مصلحة جزئية، لأنّ الشريعة تُقدّم حفظ النظام والإصلاح على جلب المنافع العارضة. كما قال الله تعالى في سورة البقرة الآية (٢١٩):<sup>٤٤</sup>

يَسْأَلُونَكَ عَنِ الْخَمْرِ وَالْمَيْسِرِ قُلْ فِيهِمَا إِثْمٌ كَبِيرٌ وَمَنَافِعُ لِلنَّاسِ وَإِثْمُهُمَا أَكْبَرُ مِنْ نَّفْعِهِمَا.....

أي يسألونك يا محمد عن الخمر والميسر، فقل: فيهما ضرر عظيم ونفع يسير للناس، ولكنّ ضررها أكبر من نفعهما. وهذه الآية تمثّل تطبيقاً عملياً لقاعدة «دَرْءُ

<sup>43</sup> Departemen Kementerian Agama RI, *Al-Qur'an Dan Terjemahannya* (Jakarta: Lajnah Pentashihan Mushaf Al-Qur'an, 2019), 215.

<sup>44</sup> Departemen Kementerian Agama RI, 46.

المفاسدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ»، إذ بيّن الله سبحانه أنّ وجود بعض المنافع لا يُبَرِّر الإبقاء على أمرٍ تغلب فيه المفسدة.

وفي السنّة النبويّة، ورد عن رسول الله ﷺ قوله: "لَا ضَرَرَ وَلَا ضِرَارَ". أي لا يجوز إيقاع الضرر بالنفس ولا بالغير. (رواه ابن ماجه وأحمد).<sup>٤٥</sup> وهذا الحديث أصلٌ جامع في منع الأذى والضرر بكلّ أشكاله، وهو من أقوى الأدلّة التي بنى عليها الفقهاء قواعدهم في تقديم جانب الوقاية من المفاسد على تحصيل المصالح، لأنّ الشريعة جاءت لحفظ الضروريات ورفع الحرج عن الناس.

### ٣. عناصر تطبيق قاعدة درء المفاسد مقدّم على جلب المصالح

إن قاعدة درء المفاسد مقدّم على جلب المصالح تتضمن عدداً من العناصر التي تُشكّل أساس تطبيقها في سياق الفقه الإسلامي. وتضمن هذه العناصر أن تُطبّق القاعدة بطريقة دقيقة ومتوازنة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسائل المعاصرة:

#### أ. وجود نتيجتين متعارضتين

تُطبّق هذه القاعدة فقط عندما يترتب على فعلٍ واحد نتيجتان متقابلتان، وهما المصلحة (المصلحة) والمفسدة (المفسدة). فإذا كان الفعل لا يشتمل إلا على مصلحةٍ خالصة أو مفسدةٍ خالصة، فإن هذه القاعدة لا تكون محلّ تطبيق.<sup>٤٦</sup>

<sup>45</sup> Andri wijaya. Abdul Hayyie Al-Kattani, Muhammad Mukhlisin, *Terjemah Sunan Ibnu Majah* (Depok: Gema Insani, 2022), 249.

<sup>46</sup> 'Izz Al-Din 'Abd al-'Aziz Ibn 'Abd al-Salam al-Silmi, *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam Fi Mashalih Al Anam*, 11.

ب. كون المفسدة أعظم أو أشد من المصلحة

يُبنى اتخاذ القرار على أساس أن الضرر أو الفساد الناتج عن الفعل

أكبر وأوسع أثراً أو أشد ضرراً من المنفعة المرجوة منه.<sup>٤٧</sup>

ج. ارتباطها بمقاصد الشريعة

يجب أن يُربط تطبيق هذه القاعدة بالمقاصد الأساسية للشريعة، وهي

حفظ الدين، النفس، العقل، النسل، والمال.<sup>٤٨</sup> فإذا ترتب على الفعل مفسدة

تمس أحد هذه الضروريات، فإن درء المفسدة يكون أولى.

وبعبارة أخرى، لا تُطبَّق هذه القاعدة إلا عند وجود تعارضٍ حقيقي بين المنفعة

والضرر بحيث يتعدّر الجمع بينهما أو تفاديهما معاً.

٤. شروط تطبيق قاعدة درء المفاسد مقدّم على جلب المصالح

ذكر الزرقاء في كتابه شرح القواعد الفقهية أن هناك عدداً من الشروط التي يجب

توفرها حتى يمكن تطبيق قاعدة درء المفاسد مقدّم على جلب المصالح تطبيقاً صحيحاً

ومتوازناً في إطار الشريعة الإسلامية. وهذه الشروط تهدف إلى ضمان أن يكون التطبيق

مبنياً على أسس شرعية راسخة، لا على تقديرات شخصية أو مبالغاة في التأويل.<sup>٤٩</sup>

<sup>47</sup> Wahbah Al-Zuhaili, *Ushul Al-Fiqh Al-Islami Juz II* (Damaskus: Dar al-Fikr, 1986), 843

<sup>48</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 9.

<sup>49</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah* (Damaskus: Dar al-Qalam, 1989), 204. <https://books.google.co.id/books?id=J2dvAQAAAJ>.

أ. أن تكون المفسدة حقيقية (حقيقية لا وهمية)

يجب أن تكون المفسدة التي يُراد دفعها حقيقية أو قريبة من التحقق، لا مجرد ظنٍّ ضعيف أو احتمالٍ بعيد. بمعنى أن الضرر أو الأثر السلبي الذي يُخشى وقوعه يجب أن يكون ثابتاً أو غالب الظن، لا مجرد تخوفٍ غير مبرر.<sup>٥٠</sup>

ب. أن لا تكون المصلحة المتروكة أعظم من المفسدة المدفوعة

يُقصد بذلك ضرورة تحقيق التوازن بين المصلحة والمفسدة، بحيث لا يؤدي دفع المفسدة إلى فوات مصلحةٍ أكبر منها. فالموازنة بينهما شرطٌ أساسي لضمان عدالة التطبيق.<sup>٥١</sup>

ج. ألا يوجد طريقٌ آخر يجمع بين دفع المفسدة وجلب المصلحة معاً

لا تُطبَّق القاعدة إذا وُجد بديلٌ يجمع بين دفع المفسدة وجلب المصلحة، لأن تقديم درء المفسدة لا يكون إلا عند انعدام الخيار الآخر<sup>٥٢</sup>

<sup>50</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, 205.

<sup>51</sup> Al-Zuhaili, *Ushul Al-Fiqh Al-Islami Juz II*, 842.

<sup>52</sup> 'Izz Al-Din 'Abd al-'Aziz Ibn 'Abd al-Salam al-Silmi, *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam Fi Mashalih Al Anam*, 13.

د. أن تكون الموازنة مبنية على مقاصد الشريعة

ينبغي أن تستند الموازنة بين المصلحة والمفسدة إلى مقاصد الشريعة،

وهي حفظ الدين، حفظ النفس، حفظ العقل، حفظ النسل، حفظ المال.

فلا يجوز أن تُبنى على اعتبارات دنيوية أو مصالح آنية بحتة.<sup>53</sup>

فإذا توفرت هذه الشروط الأربعة، فإن تطبيق قاعدة درء المفاسد مقدّم على جلب

المصالح يكون منسجماً مع روح العدالة والمصلحة التي تُعدّ أساس القواعد الفقهية في

الشريعة الإسلامية.

---

<sup>53</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 10.

## الباب الثالث

### مناقشة البحث

أ. إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم خمس سنوات في منظور مبدأ

#### اليقين القانوني

يُعَدّ قرار تحديد الضريبة الناقصة أداةً قانونيةً إدارية تصدرها المديرية العامة للضرائب لتحديد مقدار الضريبة التي لا يزال على المكلف دفعها، وذلك عندما يكون المبلغ المدفوع أقل من الضريبة المستحقة فعلياً.<sup>٥٤</sup> وتنص أحكام هذا القرار في المادة (١٣) الفقرة (١) من القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٧ بشأن الأحكام العامة والإجراءات الضريبية، والتي جاء فيها "في غضون خمس (٥) سنوات بعد وقت استحقاق الضريبة أو بعد انتهاء فترة الضريبة أو جزء من السنة الضريبية أو السنة الضريبية، يجوز للمدير العام للضرائب إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة في الحالات الآتية:

١. إذا ثبت من خلال نتائج الفحص أو معلومات أخرى أن الضريبة المستحقة لم

تُدفع أو دُفعت ناقصة.

٢. إذا لم يُقدّم الإقرار الضريبي في المدة المحددة في المادة (٣) الفقرة (٣)، وبعد

التذكير الخطي لم يُقدّم في الوقت المحدد في كتاب التذكير.

<sup>54</sup> Glosarium Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Perpajakan DDTC, diakses 10 November 2025, <https://perpajakan.ddtc.co.id/data-informasi/glosarium/surat-ketetapan-pajak-kurang-bayar>.



٣. إذا ثبت من خلال نتائج الفحص أو من معلومات أخرى تتعلق بضريبة القيمة

المضافة وضريبة بيع السلع الفاخرة أن الفائض في الضريبة لا ينبغي تعويضه أو

أن فرض نسبة (٠٪) غير مبرر.

٤. إذا لم تُستوفَ الالتزامات المنصوص عليها في المادتين (٢٨) أو (٢٩) بحيث لا

يمكن معرفة مقدار الضريبة المستحقة.

٥. إذا مُنح للمكلف رقم تسجيل ضريبي و/أو تمّ تثبيته كمكلفٍ خاضعٍ للضريبة

بقرار إداري كما هو مذكور في المادة (٢) الفقرة (٤) "٥٥.

تؤكد هذه الأحكام أن سلطة المديرية العامة للضرائب في إصدار قرار تحديد الضريبة

الناقصة هي سلطة محدودة، سواء من حيث المدة الزمنية أو من حيث الظروف الخاصة التي تم

بيانها في النقاط من الأولى إلى الخامسة.

تتمثل الوظيفة الأساسية لقرار تحديد الضريبة الناقصة في تحقيق اليقين بشأن مقدار

الضريبة المستحقة، وفي الوقت نفسه كأداة لتصحيح الأخطاء التي قد يرتكبها كلٌّ من المكلف

أو موظف الضرائب أثناء عملية الحساب.<sup>٥٦</sup> ومن خلال هذا القرار، تضمن الدولة تحصيل

الإيرادات الضريبية التي لم تُسدّد بعد، بينما يحصل المكلف على يقين واضح بشأن مقدار

التزامه المالي الواجب دفعه. وبذلك، فإن وجود قرار تحديد الضريبة الناقصة لا يُعدّ مجرد أداة

<sup>55</sup> Pasal 13 ayat (1), "Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan."

<sup>56</sup> Andriani, *Perpajakan Indonesia*, 45.

مالية فحسب، بل يُمثّل أيضاً تجسيدا لمبدأ اليقين القانوني في العلاقة القانونية بين الدولة والمكلف بالضريبة.<sup>٥٧</sup>

في نظام الإدارة الضريبية، يحتلّ قرار تحديد الضريبة الناقصة (SKPKB) مكانةً مهمة بوصفه الشكل العملي لسلطة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب بطريقة قانونية ومشروعة. ومع ذلك، فإن هذه السلطة ليست مطلقة، إذ وضع المشرّع حدًا زمنيًا من خلال نظام التقادم الذي مدته خمس سنوات، بهدف منع نشوء حالة من عدم اليقين القانوني أو احتمال تعسف السلطة الضريبية في استعمال صلاحياتها.<sup>٥٨</sup> لذلك، يجب أن تستند كلّ إجراءات الإدارة الضريبية في إصدار قرارات تحديد الضريبة الناقصة إلى مبدأ الشرعية، ووضوح القواعد، والتقييد الصارم بالمهلة الزمنية المحددة في القانون.

ومن منظور القانون الإداري، يُعدّ قرار تحديد الضريبة الناقصة من القرارات الإدارية الفردية (*beschikking*) التي تتصف بأنها محددة، شخصية، ونهائية.<sup>٥٩</sup> أي أنها تُنتج آثارًا قانونية مباشرة على المكلف بالضريبة، ويمكن أن تكون محلّ طعن أو نزاع إذا رُئي أنها تخالف أحكام القانون. لذلك، فإن إصدار هذا القرار يجب أن يلتزم بالمبادئ الأساسية في القانون الإداري، وخاصة مبدأ اليقين القانوني ومبدأ العدالة الإجرائية.

وتشير المهلة المحددة بخمس سنوات في المادة (١٣) الفقرة (١) من قانون الإجراءات والأنظمة العامة للضرائب (UU KUP) إلى أن سلطة الدولة في تحديد الضريبة مقيدة بحدود

<sup>57</sup> Nuryakin, *Perpajakan*, 49.

<sup>58</sup> Khalimi and Iqbal, *Hukum Pajak Teori Dan Praktik*, 31.

<sup>59</sup> Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia* (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2015).

قانونية واضحة.<sup>٦٠</sup> فهذه القاعدة تُعدّ ضماناً قانونية للمكلف حتى لا يظل مهدداً إلى ما لا نهاية بفرض التزامات ضريبية جديدة. وبناءً على ذلك، فإن مبدأ اليقين القانوني في إصدار قرارات تحديد الضريبة الناقصة لا يحمي فقط حقوق الدولة، بل يضمن أيضاً تحقيق العدالة ويعزز ثقة المجتمع في النظام الضريبي الوطني.

ويُقصد بالتقادم في سياق القانون الضريبي المهلة الزمنية التي يحددها القانون لتمكين الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلف. فإذا انقضت هذه المدة، فإن حق الإدارة في تحديد الضريبة يسقط قانوناً.<sup>٦١</sup> وقد نصّت المادة (١٣) الفقرة (١) من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٣ بشأن الأحكام العامة والإجراءات الضريبية، المعدّل بالقانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧، على أن المدير العام للضرائب لا يجوز له إصدار قرار تحديد الضريبة إلا خلال مدة خمس سنوات من تاريخ استحقاق الضريبة أو من نهاية الفترة أو السنة الضريبية المعنية.

٦٢

تنصّ قاعدة التقادم في الأساس على وظيفة مزدوجة. فمن جهة، تحدد مهلة زمنية للدولة في ممارسة حقها المالي لإجراء التصحيح على التزامات المكلف الضريبية. ومن جهة أخرى، تمثل ضماناً قانونية لحماية المكلف من حالة عدم اليقين المستمرة.<sup>٦٣</sup> فمبدأ التقادم

<sup>60</sup> Pasal 13 ayat (1), “Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.”

<sup>61</sup> Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, 198.

<sup>62</sup> Pasal 13 ayat (1), “Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.”

<sup>63</sup> Harahap, *Hukum Acara Perdata: Tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian, Dan Putusan Pengadilan*, 122.

في القانون الضريبي لا يُقصد به فقط تقييد سلطة الدولة، بل يهدف أيضاً إلى تحقيق العدالة والتوازن بين مصلحة الإدارة الضريبية وحقوق المكلف.

وبالرجوع إلى ما أورده أندي حمزة، فإن للتقادم شكلين رئيسيين، هما: تقادم رفع الدعوى وتقادم التنفيذ.<sup>٦٤</sup> وفي سياق القانون الضريبي، يُقصد بالتقادم الشكل الأول، أي انقضاء حق الدولة في المطالبة أو تحديد الضريبة بعد مرور مدة زمنية محددة.

ويهدف تطبيق مبدأ التقادم في النظام الضريبي الإندونيسي إلى تعزيز الانضباط الإداري وترسيخ مبدأ اليقين القانوني في العلاقة بين الدولة والمكلف. وفي الممارسة العملية، تُعتبر مدة الخمس سنوات التي حددها القانون كافية لإجراء الفحص والتصحيح وتحديد الضريبة بشكل شامل.<sup>٦٥</sup> أما تجاوز هذه المهلة، فيُعدّ عملاً باطلاً لافتقاده إلى الأساس القانوني، لأنه يتعارض مع مبدأ الشرعية (*nullum tributum sine lege*) الذي ينصّ على أنه لا ضريبة بدون قانون.<sup>٦٦</sup>

ومع ذلك، توجد استثناءات من تطبيق التقادم إذا تبين وجود عناصر جريمة ضريبية مثل الاحتيال أو التهرب الضريبي. ففي مثل هذه الحالات، يمكن تعليق أو تمديد مهلة التقادم وفقاً لما تنص عليه القوانين واللوائح المعمول بها.<sup>٦٧</sup> والغاية من هذا الاستثناء ليست المساس بحقوق المكلف، بل حماية مصلحة الدولة من الخسائر الناجمة عن الأفعال غير المشروعة.

<sup>64</sup> Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, 198.

<sup>65</sup> Resni, *Perpajakan: Teori Dan Kasus*, 47.

<sup>66</sup> Rahardjo, *Ilmu Hukum*, 53.

<sup>67</sup> Pasal 40, "Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan."

ومن منظور القانون الإداري، فإن تحديد مهلة زمنية لتقدير الضريبة من خلال نظام التقادم يجسد مبدأ اليقين القانوني (*legal certainty*) ومبدأ التناسب (*proportionality*).<sup>٦٨</sup> أي أن سلطة الدولة في جباية الضرائب يجب أن تُمارس بطريقة عادلة، وفي الوقت المناسب، ومن دون إفراط. وإذا أصدرت الإدارة الضريبية قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء خمس سنوات، فإن ذلك القرار يُعتبر باطلاً بقوة القانون لأنه تجاوز الصلاحيات المخولة بموجب التشريع.<sup>٦٩</sup>

إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة (SKPKB) بعد انقضاء مدة الخمس سنوات المنصوص عليها في المادة (١٣) الفقرة (١) من القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٧ يُعدّ في جوهره مخالفاً لمبدأ اليقين القانوني ومبدأ الشرعية في القانون الضريبي.<sup>٧٠</sup> فمبدأ الشرعية يقتضي أن يستند كل إجراء يتخذه الموظف الضريبي إلى أساس قانوني واضح ومحدد وغير قابل للتأويل الواسع.<sup>٧١</sup> لذلك، فإن إصدار المديرية العامة للضرائب لقرار SKPKB بعد المدة المحددة يُعتبر تصرفاً يتجاوز حدود السلطة (*ultra vires act*) أي عملاً إدارياً لا سند له في القانون.<sup>٧٢</sup>

في نظرية القانون الإداري، يشترط لصحة كل تصرف يصدر عن الموظف العام توافر ثلاثة عناصر أساسية، هي وجود سند الاختصاص القانوني (*bevoegdheid*) ، والالتزام بالإجراءات المقررة قانوناً (*procedure*) ، وتوجيه التصرف لتحقيق الغاية القانونية

<sup>68</sup> Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, 81.

<sup>69</sup> Hasan, "Prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Indonesia", 52.

<sup>70</sup> Pasal 13 ayat (1), "Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan."

<sup>71</sup> Rahardjo, *Ilmu Hukum*, 45.

<sup>72</sup> Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, 79.

<sup>٧٣</sup> (doelmatigheid) فإذا تخلف أحد هذه العناصر، عُدد التصرف الإداري معيباً من الناحية القانونية. ويعد إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم البالغة خمس سنوات، من حيث المبدأ، مخالفاً لعنصرين في آن واحد، وهما عنصر الاختصاص وعنصر الغاية القانونية. ويعود ذلك إلى أن القانون قد حدد على نحو حصري المدة الزمنية المسموح بها لتحديد الضريبة، بحيث إن أي تصرف يصدر من السلطة الضريبية خارج هذا الإطار الزمني لا يستند إلى أساس اختصاص قانوني صحيح، كما قد ينحرف عن الغاية المتمثلة في توفير الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة. وبناءً على ذلك، يمكن تكييف إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم بوصفه فعلاً غير مشروع قانوناً. (onrechtmatig) <sup>٧٤</sup>

ويتجلى الإخلال بمحدود مدة التقادم في إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة بصورة واضحة في عدد من أحكام محكمة الضرائب. ففي الحكم رقم 175/B/PK/PJK/2017، نشأ النزاع عن إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة عن السنة الضريبية ٢٠٠٢. ووفقاً للمادة ١٣ الفقرة (١) من قانون الأحكام العامة والإجراءات الضريبية، كان من المفترض أن تنتهي سلطة الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة عن تلك السنة في عام ٢٠٠٧. غير أن المديرية العامة للضرائب أصدرت خطاب تحديد الضريبة الناقصة في عام ٢٠١٠ بحجة اكتشاف نقص في سداد الضريبة استناداً إلى نتائج فحص لاحق. وقد رأت هيئة قضاة محكمة الضرائب أن هذا التبرير غير مقبول قانوناً، لأن تقادم تحديد الضريبة يمثل حداً مطلقاً لاختصاص الإدارة الضريبية.

<sup>73</sup> Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1994), 56.

<sup>74</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Kencana, 2008), 137.

كما لم يثبت وجود أي أساس قانوني استثنائي مشروع، كحكم جزائي ضريبي أو قرينة أولية كما هو منصوص عليه في القانون، من شأنه إزاحة أثر التقادم. وعليه، تقرر أن إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة قد خالف مبدأ اليقين القانوني وألحق ضرراً بحقوق المكلف بالضريبة<sup>٧٥</sup>.

ويظهر الاتجاه نفسه في الحكم رقم PUT-006648.99/2018/PP/M.XVA المتعلق

بإصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة عن السنة الضريبية ٢٠٠٣. ففي هذه القضية، كان من المفترض أن تنتهي سلطة الإدارة الضريبية في إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة في عام ٢٠٠٨، إلا أن الخطاب صدر فعلياً في عام ٢٠١١. وقد استندت الإدارة الضريبية في إصدارها إلى مجرد نتائج الفحص التي أظهرت وجود نقص في سداد الضريبة، دون إيراد أي سبب قانوني استثنائي معترف به تشريعياً. وأكدت هيئة قضاة محكمة الضرائب أن تقادم تحديد الضريبة يعد أداة أساسية للحماية القانونية للمكلف بالضريبة، ولا يجوز تجاوزه لمجرد تحقيق مصلحة الإيرادات العامة. واعتبرت المحكمة أن إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة خمس سنوات يتعارض مع مبدأ المشروعية ومبدأ اليقين القانوني، لما يترتب عليه من وضع المكلف بالضريبة في حالة عدم استقرار قانوني ممتد<sup>٧٦</sup>.

وعلى خلاف الحكمين السابقين، يبين حكم محكمة الضرائب رقم Put-

60556/PP/M.XB/13/2015 وجود استثناء على مبدأ تقادم تحديد الضريبة. فقد بدأت

هذه القضية بإصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة لضريبة الدخل وفق المادة ٢٦ عن السنة

<sup>75</sup> Putusan Mahkamah Agung Nomor 175/B/PK/PJK/2017, ”.

<sup>76</sup> Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006648.99/2018/PP/M.XVA Tahun 2019

الضريبية ٢٠٠٢، استنادا إلى حكم المحكمة العليا رقم 2239K/PID.SUS/2012 الذي اكتسب قوة قانونية نهائية. ورأت الإدارة الضريبية أن هذا الحكم الجزائي الضريبي يعد من قبيل المعلومات الأخرى المشار إليها في المادة ١٣ الفقرة (٥) من قانون الأحكام العامة والإجراءات الضريبية، وبالتالي يمكن اتخاذه أساسا قانونيا لإصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة رغم تجاوز مدة التقادم البالغة خمس سنوات. وقد أيدت هيئة قضاة محكمة الضرائب هذا الرأي، واعتبرت أن إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة لا يزال واقعا ضمن نطاق الاختصاص القانوني للإدارة الضريبية، لكونه مستندا إلى حكم قضائي نهائي وملزم<sup>٧٧</sup>.

وتدل مجموعة هذه الأحكام على أن مبدأ اليقين القانوني يقتضي في الأصل الالتزام الصارم بمدة التقادم البالغة خمس سنوات في إصدار خطاب تحديد الضريبة الناقصة ويترتب على مخالفة هذا القيد الزمني، كما هو ظاهر في الحكم رقم 175/B/PK/PJK/2017، عدم مشروعية خطاب تحديد الضريبة الناقصة من الناحية القانونية. ومع ذلك، يفتح القانون مجالا ضيقا للاستثناء، ولا سيما في حال وجود حكم جزائي ضريبي حائز لقوة الأمر المقضي به،

كما هو متجسد في الحكم رقم Put-60556/PP/M.XB/13/2015

ويتعزز هذا المبدأ كذلك من خلال حكم المحكمة العليا رقم 175/B/PK/PJK/2017، الذي أكد أن حكم مدة الخمس سنوات المنصوص عليها في المادة ١٣ الفقرة (١) من قانون الأحكام العامة والإجراءات الضريبية حكم ملزم ولا يجوز للسلطة الضريبية تجاهله. وقررت المحكمة العليا أنه بعد انقضاء هذه المدة تفقد الإدارة الضريبية صلاحيتها في إصدار تحديد

<sup>77</sup> Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-60556/PP/M.XB/13/2015



ضريبي جديد، إلا في حال وجود مؤشرات على ارتكاب جريمة ضريبية. ويؤكد هذا الحكم أن السلطة القضائية تضع مبدأ اليقين القانوني في مرتبة متقدمة ضمن إدارة الشؤون الضريبية، حتى ولو تعارض ذلك مع المصلحة المالية للدولة.

ويمكن تحليل هذا الحكم من جانبين: الأول من حيث القوة الإلزامية للنص (*normative binding*)، والثاني من حيث الأثر القانوني لمخالفته. (*legal consequence*) فمن الجانب الأول، تُعدّ المادة (١٣) الفقرة (١) نصاً آمراً لا يجوز تفسيره توسعاً من قبل الإدارة الضريبية.<sup>٧٨</sup> أما من الجانب الثاني، فإن إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انتهاء التقادم يجعل القرار فاقداً للأساس القانوني، وبالتالي يمكن الطعن فيه عن طريق الاعتراض الإداري أو الدعوى أمام المحكمة الضريبية.<sup>٧٩</sup>

كما أن قيام الإدارة الضريبية بإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء المدة يُعدّ انتهاكاً محتملاً للمادة (٢٨ د) من الدستور لعام ١٩٤٥، التي تنص على أن لكل فرد الحق في الحماية واليقين القانوني العادل.<sup>٨٠</sup> ومن منظور دستوري، فإن الحق في اليقين القانوني يُعتبر من الحقوق الأساسية التي يجب على أجهزة الدولة احترامها، بما في ذلك في المجال الضريبي. لذا فإن تجاوز المدة القانونية لتحديد الضريبة لا يُعدّ مجرد خطأ إداري، بل هو مساس بالحقوق الدستورية للمكلف.

<sup>78</sup> Sudikno Mertokusumo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993), 81.

<sup>79</sup> Pasal 31, "Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak."

<sup>80</sup> Pasal 28 D ayat (1), Undang-Undang Dasar 1945.

ومن الناحية القانونية، فإن تحديد مدة التقادم بخمس سنوات في مجال الضريبة يهدف أيضاً إلى تقييد السلطة التقديرية (*discretionary power*) للموظف الضريبي حتى لا يؤدي ذلك إلى غياب الاستقرار القانوني. فالسلطة التقديرية غير المقيدة زمنياً قد تفتح الباب أمام إساءة استعمال السلطة وتتناقض مع مبدأ الحكم الرشيد.<sup>٨١</sup> في الجوهر، يُعدّ تحديد المدة الزمنية لتقدير الضريبة تجسيداً عملياً لمبدأ التوازن (*checks and balances*) بين سلطة الإدارة الضريبية وحقوق المواطنين.

يُعدّ مبدأ اليقين القانوني أحد المبادئ الأساسية في النظام القانوني الإندونيسي، إذ يهدف إلى ضمان أن تكون جميع تصرفات الحكومة، بما في ذلك في مجال الضرائب، قائمة على أسس قانونية واضحة وقابلة للتوقع.<sup>٨٢</sup> وفي سياق النظام الضريبي، يعني هذا المبدأ أن كل قرار ضريبي يجب أن يُتخذ وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة السارية، وألا يُمارس بصورة تعسفية من قبل السلطات الضريبية.<sup>٨٣</sup>

بحسب سوديكنو مرتوكوسومو، فإن اليقين القانوني يحمل معنيين أساسيين الأول، وجود قواعد عامة تُمكن الأفراد من معرفة الأفعال المسموح بها وتلك الممنوعة، والثاني، وجود ضمانات قانونية تحمي الأفراد من إجراءات الحكومة التعسفية.<sup>٨٤</sup> وفي سياق القانون

<sup>81</sup> Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, 112.

<sup>82</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi Dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), 145.

<sup>83</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, 56.

<sup>84</sup> Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (CV Maha Karya Pustaka, 2019), 89.

الضريبي، يتجسّد مبدأ اليقين القانوني من خلال تحديد مدة تقادم تبلغ خمس سنوات تُمنح للسلطة المالية لإصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة.<sup>٨٥</sup>

تُحقّق مدة التقادم هذه توازناً بين حق الدولة في جباية الضرائب وحق المكلف في الحصول على اليقين بشأن التزاماته الضريبية. فغياب تحديد زمني واضح يجعل المكلف يعيش في حالة من عدم اليقين، إذ يمكن أن يتعرّض في أي وقت لقرارات جديدة تصدر عن السلطات الضريبية.<sup>٨٦</sup> إنّ مدة التقادم البالغة خمس سنوات في إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة تُعدّ أداة قانونية تُجسّد مبدأ اليقين القانوني، وفي الوقت ذاته تحمي حقوق المكلفين.

أما إصدار هذا الإشعار بعد انقضاء المدة المحددة فيُعدّ مخالفاً صريحاً لهذا المبدأ، لأن مبدأ اليقين القانوني يقتضي أن تُمارَس كلّ الإجراءات الإدارية ضمن نطاق السلطة والإطار الزمني الذي حدّده القانون.<sup>٨٧</sup> فإذا قامت الإدارة المالية بإصدار الإشعار بعد انتهاء مدة التقادم، فإنّ تصرّفها يفقد شرعيته القانونية ولا يمكن تسويغه قانوناً.

في منظور هانس كلسن، يعني مبدأ اليقين القانوني أن القاعدة القانونية يجب أن تسري وفق تدرّج هرمي ومنطقي دون وجود تعارض بين مستويات القواعد المختلفة.<sup>٨٨</sup>

فلا يجوز للقاعدة الأدنى أن تتناقض مع القاعدة الأعلى. وفي هذا السياق، فإن اللوائح

<sup>85</sup> Pasal 13 ayat (1), "Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan."

<sup>86</sup> Nuryakin, *Perpajakan*, 49.

<sup>87</sup> Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, 83.

<sup>88</sup> Hans Kelsen, *General Theory of Law and State* (Cambridge: Harvard University Press, 2007), 81.

التنفيذية أو القرارات الإدارية مثل إشعار تقدير الضريبة الناقصة لا يجوز أن تتعارض مع القانون الذي تستند إليه في سلطتها. ولذلك، عندما يحدّد القانون مدة زمنية مقدارها خمس سنوات، فإن إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء هذه المدة يُعدّ انتهاكاً للنظام القانوني الهرمي.

وعلى نحوٍ موازٍ، يرى بيتر محمود مرزوقي أن مبدأ اليقين القانوني له أيضاً بُعدٌ اجتماعي يتمثل في تحقيق الشعور بالأمان وتعزيز ثقة المجتمع بالقانون.<sup>٨٩</sup> فإذا قامت الحكومة بانتهاك أحكام التقادم، فإن ثقة الناس في عدالة القانون ستراجع، لأن القانون سيُنظر إليه على أنه يُطبّق بشكلٍ منحاز. لذلك، فإن اليقين القانوني في المجال الضريبي ليس مجرد مسألة شكلية، بل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بـ شرعية الدولة ومصداقيتها في إدارة النظام الضريبي.

تطبيق مبدأ اليقين القانوني في هذا السياق يتماشى مع مبدأ سيادة القانون (*Rule of Law*) الذي نصّت عليه المادة (١) الفقرة (٣) من دستور جمهورية إندونيسيا لعام ١٩٤٥، والتي تؤكد أن "إندونيسيا دولة قانون".<sup>٩٠</sup> ويعني هذا المبدأ أن كلّ عمل تقوم به الحكومة، بما في ذلك السلطة المالية، يجب أن يخضع للقانون الساري، لا للاجتهادات أو التفسيرات الفردية. لذلك، فإن إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة خمس سنوات يُعدّ مخالفاً لهذا المبدأ الدستوري.

<sup>89</sup> Marzuki, *Penelitian Hukum*, 157.

<sup>90</sup> Pasal 1 Ayat (3), Undang-Undang Dasar 1945.

وفي التطبيق العملي، ظهرت كثير من المنازعات الضريبية أمام محكمة الضرائب بسبب انتهاك هذا المبدأ. فالمكلف بالضريبة الذي تضرر من إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد مرور خمس سنوات، يحق له تقديم اعتراض ودعوى لإلغاء القرار. واستناداً إلى العديد من الأحكام القضائية، تؤكد المحاكم عادةً أن مدة التقادم ملزمة ولا يجوز تفسيرها بشكل مرن من قبل الفيسكوس.

كما أن الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة تعد جزءاً أساسياً من نظام ضريبي عادل. فالضريبة وإن كانت واجباً دستورياً على المواطنين، إلا أن تنفيذها يجب أن يراعي حقوق المكلفين باعتبارهم أشخاصاً قانونيين.<sup>٩١</sup> ومن صور هذه الحماية القانونية، تحديد المدة الزمنية لإصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة كما ورد في المادة (١٣) الفقرة (١) من القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٧، التي تنص على أن المدة القصوى لتحديد الضريبة هي خمس سنوات.<sup>٩٢</sup>

لا تقتصر هذه الأحكام على تنظيم الإجراءات الإدارية للضرائب فحسب، بل تُعدّ أيضاً ضماناً حتى لا يبقى المكلف بالضريبة في حالة من اللاتيقن القانوني بشكل مستمر.<sup>٩٣</sup> فإذا تم انتهاك المهلة الزمنية المحددة، فإن حق المكلف في الحصول على اليقين القانوني والحماية القانونية سيُهمَل. لذلك، فإن إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء مدة التقادم يُعتبر انتهاكاً لمبدأ الإجراءات القانونية الواجبة (*Due Process of*

<sup>٩١</sup> Asshiddiqie, *Konstitusi Dan Konstitusionalisme Indonesia*, 112.

<sup>٩٢</sup> Pasal 13 ayat (1), "Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan."

<sup>٩٣</sup> Rahardjo, *Ilmu Hukum*, 60.

(Law) الذي يقتضي أن تُنفَّذ جميع أعمال الحكومة وفقًا لإجراءات صحيحة ومتناسبة.

٩٤

ووفقًا لما ذكره فيليبس م. حدجون، تُقسَّم الحماية القانونية إلى نوعين: الحماية القانونية الوقائية والحماية القانونية القمعية.<sup>٩٥</sup> فالحماية الوقائية تمنح الأفراد فرصة لتقديم اعتراضاتهم قبل صدور قرار الحكومة، بينما تُمنح الحماية القمعية بعد صدور القرار الذي يُلحق الضرر، وذلك من خلال آليات الاعتراض أو الاستئناف أو الدعوى أمام محكمة الضرائب.<sup>٩٦</sup> وفي سياق إشعار تقدير الضريبة الناقصة، فإن كلا النوعين من الحماية القانونية قد نُظِّما في القانون رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٢ بشأن محكمة الضرائب، الذي يضمن حق المكلفين في تقديم الاعتراض أو الدعوى ضد قرارات الإدارة الضريبية التي تُعتبر مخالفةً لأحكام القانون.<sup>٩٧</sup>

غير أنّ الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة في التطبيق العملي كثيرًا ما لا تؤدي دورها على الوجه الأمثل. ومن أبرز العقبات التي تظهر في هذا السياق ضعف تطبيق مبدأ اليقين القانوني في المستوى الإداري.<sup>٩٨</sup> فكثير من المكلفين لا يعلمون أنّ إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد مضي خمس سنوات يُعدّ غير مشروع قانونًا، مما يجعلهم

<sup>٩٤</sup> Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, 78.

<sup>٩٥</sup> Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Di Indonesia* (Surabaya: Bina Ilmu, 2007), 25.

<sup>٩٦</sup> Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Di Indonesia*, 27.

<sup>٩٧</sup> Pasal 31, “Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.”

<sup>٩٨</sup> Hasan, “Prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Indonesia.”, 65.

يستمرّون في دفع ضرائب لم تعد واجبة عليهم من الناحية القانونية. ويؤدّي هذا الوضع إلى غياب العدالة ويقوّض ثقة المجتمع بالنظام الضريبي.

من المنظور الدستوري، فإنّ الحماية القانونية للمكلّفين بالضريبة مضمونة بموجب المادة (٢٨ د) الفقرة (١) من دستور جمهورية إندونيسيا لسنة ١٩٤٥، التي تنصّ على أنّ "لكلّ شخص الحقّ في الاعتراف والضمان والحماية واليقين القانوني العادل". وتؤكد هذه المادة أنّ أفعال الحكومة، بما في ذلك في المجال الضريبي، يجب ألاّ تنتهك مبدأي العدالة واليقين القانوني.<sup>٩٩</sup> وبناءً على ذلك، فإنّ قيام السّلطة الضريبية بإصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم يُعدّ انتهاكاً للحقوق الدستورية للمكلّفين. من الناحية القانونية، فإنّ الآثار المترتبة على إصدار إشعار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء المدة القانونية هي بطلان القرار لوجود عيب في الاختصاص.<sup>١٠٠</sup> ويحقّ للمكلّف المتضرّر أن يقدّم اعتراضاً إلى مكتب الخدمات الضريبية أو استئنافاً إلى محكمة الضرائب. وفي العديد من الأحكام، مثل حكم محكمة الضرائب رقم Put.52427/PP/M.XIA/16/2014، الذي تمّ الطعن فيه لاحقاً أمام المحكمة العليا، غير أنّ الطعن رُفض بموجب حكم المحكمة العليا رقم 175/B/PK/PJK/2017، أُكّد القضاة أنّ إشعار تقدير الضريبة الناقصة الصادر بعد مضيّ خمس سنوات من مدة التقادم لا يملك قوّة قانونية مُلزمة.<sup>١٠١</sup>

<sup>99</sup> Pasal 28 D, Undang-Undang Dasar 1945.

<sup>100</sup> Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, 81.

<sup>101</sup> "Putusan Mahkamah Agung Nomor 175/B/PK/PJK/2017,".

إلى جانب الجوانب القانونية، فإنّ انتهاك المهلة المحددة لتقدير الضريبة ينعكس أيضاً على الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية. فعندما لا يلتزم موظفو الضرائب بالمدة التي حددها القانون، تضعف ثقة المجتمع بالنظام الضريبي، مما يؤدي إلى تراجع مستوى الامتثال الطوعي (*voluntary compliance*) لدى المكلفين، وهو ما يُلحق الضرر بإيرادات الدولة على المدى الطويل.<sup>١٠٢</sup> لذلك، فإنّ تطبيق مبدأ اليقين القانوني لا يُعدّ أمراً ضرورياً من الناحية المعيارية فحسب، بل هو أيضاً استراتيجي لتعزيز شرعية وفعالية النظام الضريبي الوطني.

---

<sup>102</sup> Resni, *Perpajakan: Teori Dan Kasus*, 63.



ب. إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انتهاء مدة التقادم المحددة بخمس سنوات في ضوء

### القواعد الفقهية

تُعَدّ القواعد الفقهية أحد المصادر المهمة في تقرير الأحكام الشرعية، ولا سيما في مجال المعاملات.<sup>١٠٣</sup> وتعمل هذه القواعد كمرجع عامٍ وضعه العلماء استنادًا إلى الأدلة من القرآن الكريم والسنة النبوية، وذلك لتيسير تطبيق الأحكام على الوقائع التي لم يُنصَّ عليها صراحةً في القرآن.<sup>١٠٤</sup> ومن خلال القواعد الفقهية، يتمكن المجتهدون من تقييم أي تصرفٍ أو سياسةٍ قانونية وفقًا لقيم المصلحة والعدالة التي تُعَدّ من مقاصد الشريعة الإسلامية.<sup>١٠٥</sup>

إحدى القواعد الفقهية المهمة التي كثيراً ما تُستخدم في تحليل القضايا الفقهية المعاصرة هي قاعدة دَرْءِ الْمَفَاسِدِ مُقَدَّمٌ عَلَى جَلْبِ الْمَصَالِحِ، أي: تجنّب المفسدات أولى من جلب المصالح. وتستند هذه القاعدة إلى عددٍ من الآيات القرآنية والأحاديث النبوية التي تُظهر أولوية الوقاية من الشرور على تحصيل المنافع. ومن ذلك قول الله تعالى في سورة البقرة الآية (١٩٥):  
<sup>١٠٦</sup> وَلَا تُلْقُوا بِأَيْدِيكُمْ إِلَى التَّهْلُكَةِ وَأَحْسِنُوا إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُحْسِنِينَ ١٩٥

تُبيّن هذه الآية أنّ الإسلام يُقدِّم الوقاية من الفساد والضرر أو المفسدة على تحقيق النفع أو المصلحة، لأنّ المصلحة الحقيقية لا تتحقّق بوجود الضرر أو الظلم الذي يسبقه. وهذا يتفق مع حديث النبي ﷺ "لا ضرر ولا ضرار". الذي يدلّ على أنه لا يجوز أن يُحدث الإنسان

<sup>103</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 65.

<sup>104</sup> Amir Syarifuddin, *Ushul Fiqh Jilid 2* (Jakarta: Logos Wacana Ilmu, 2001), 271.

<sup>105</sup> Al-Zuhaili, *Ushul Al-Fiqh Al-Islami Juz II*, 1049.

<sup>106</sup> 'Izz Al-Din 'Abd al-'Aziz Ibn 'Abd al-Salam al-Silmi, *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam Fi Mashalih Al Anam*, Juz 2. (Mesir: Al-Istiqamah, 1253), 203.

<sup>107</sup> Departemen Kementerian Agama RI, *Al-Qur'an Dan Terjemahannya*, 40.

ضرراً بنفسه أو بغيره، مما يؤكد أن دفع الضرر مقدّم على جلب النفع في كل تصرّف شرعي.

١٠٨

تُظهر هذه القاعدة جوهرياً أنّ الشريعة الإسلامية تهدف إلى حماية العناصر الخمسة الأساسية لحياة الإنسان الضروريات الخمس: الدين، النفس، العقل، النسل، والمال.<sup>١٠٩</sup> ويكتسب مبدأ حفظ المال أهمية كبيرة في سياق إدارة الضرائب، لأن الضرائب تتعلق بإدارة ثروات المجتمع والدولة.

في سياق السياسات العامة، يمكن فهم المصلحة والمفسدة كمقياس أخلاقي وفقهي لتقييم أي سياسة. فالمصلحة تشير إلى كل ما يُعدّ نافعاً ومشروعاً وفق الشريعة، مثل العدل، الرفاهية، والنظام الاجتماعي، بينما المفسدة تعني كل ما يسبب الضرر، الظلم، أو الاستبداد الذي يهدد توازن المجتمع.<sup>١١٠</sup> ومن هنا، يجب أن تكون أي سياسة حكومية، بما في ذلك تحديد الضرائب، موجهة أولاً نحو درء المفسدة قبل تحقيق المصلحة.

وتتجلى أهمية قاعدة درء المفاسد مقدّم على جلب المصالح في مبدأ الاحتياط الذي تحت عليه الشريعة للحكام والمسؤولين العموميين. فلا يجوز لأي إجراءات ضريبية أو مالية أن تُحدث انعدام اليقين، الاستبداد، أو الإضرار بأحد الأطراف دون أساس شرعي.<sup>١١١</sup> وبعبارة أخرى، أي تصرّف حكومي يتجاوز حدود السلطة القانونية، مثل إصدار قرار تحديد الضريبة

<sup>108</sup> Abdul Hayyie Al-Kattani, Muhammad Mukhlisin, *Terjemah Sunan Ibnu Majah*, 249.

<sup>109</sup> Al-Ghazali, *Al-Mustasfā Min 'Ilm Al-Usul*, 286.

<sup>110</sup> Muhammad Abu Zahrah, *Ushul Al-Fiqh* (Jakarta: Pustaka Firdaus, 2019), 283.

<sup>111</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah*, 205.

الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم، يُنظر إليه على أنه مفسدة لأنه يضر بحقوق المكلفين ويخلق حالة من انعدام اليقين القانوني.

في المنظور الإسلامي، تُعدّ الضريبة من السياسات المالية التي تُقرّها الدولة لتحقيق المصلحة العامة.<sup>١١٢</sup> ورغم أن مصطلح الضريبة لم يرد صراحة في القرآن الكريم أو السنة النبوية، فإن مفهومها يتوافق مع مبدأ الالتزام الاجتماعي للمسلمين في الإسهام في المصالح المشتركة، كما هو الحال في الزكاة، الجزية، والخراج.<sup>١١٣</sup> وفي السياق الحديث، تُعدّ الضريبة وسيلة من وسائل الدولة لحفظ الاستقرار الاقتصادي وتحقيق رفاهية المجتمع، ما دامت تُطبّق على أساس العدل والمصلحة دون أن تُسبب ضرراً أو ظلمًا.<sup>١١٤</sup>

إن قاعدة درء المفسد مقدم على جلب المصالح يمكن أن تكون منهجاً توجيهياً في تنفيذ السياسات الضريبية. فهذه القاعدة تلزم صانع القرار بمراعاة احتمالية وقوع المفسد أو الأضرار، سواء على الأفراد أو على المجتمع، قبل إصدار أي تشريع أو قرار مالي.<sup>١١٥</sup> وفي الإدارة الضريبية، يمكن أن تتمثل المفسدة في انعدام اليقين القانوني، ظلم المكلفين، أو صدور قرارات ضريبية بلا أساس شرعي. لذلك، قبل أن تسعى الدولة إلى زيادة الإيرادات المالية هي جلب المصلحة، يجب التأكد أولاً من عدم ترتب مفسدة أكبر نتيجة لتلك السياسات.<sup>١١٦</sup>

<sup>112</sup> Al-Qaradawi, 120.

<sup>113</sup> Al-Zuhaili, *Ushul Al-Fiqh Al-Islami Juz II*, 1072.

<sup>114</sup> Zahrah, *Ushul Al-Fiqh*, 392.

<sup>115</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah*, 205.

<sup>116</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, .

يُعدُّ مبدأ العدالة عنصرًا أساسيًا في كل سياسة مالية في الإسلام. وقد أكد القرآن الكريم على ذلك في قوله تعالى: "إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَانِ وَإِيتَاءِ ذِي الْقُرْبَىٰ وَيَنْهَىٰ عَنِ الْفَحْشَاءِ وَالْمُنْكَرِ وَالْبَغْيِ يَعِظُكُمْ لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ: سورة النحل: ٩٠." <sup>١١٧</sup> العدالة في النظام الضريبي تعني توزيع العبء الضريبي بحسب قدرة المكلفين، مع ضمان أن تتم عملية التحصيل بطريقة شرعية وشفافة ودون تجاوز للحدود. ومن هذا المنطلق، فإن إصدار قرار تقدير الضريبة قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم يُعدُّ انتهاكًا لمبدأ العدالة، لأنه يلزم المكلف بدفع ضريبة تجاوزت ما حدده القانون الشرعي. <sup>١١٨</sup>

إلى جانب مبدأ العدالة، هناك أيضًا مبدأ المسؤولية الاجتماعية الذي يُعدُّ من الأسس الجوهرية للضريبة في الإسلام. تتحمل الدولة واجب إدارة الأموال العامة والضرائب بأمانة ومهنية من أجل تحقيق مصلحة الأمة ورفاهيتها. <sup>١١٩</sup> وقد قال رسول الله ﷺ: "كُلُّكُمْ رَاعٍ وَكُلُّكُمْ مَسْئُولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ. رواه البخاري (٢٥٥٨) ومسلم (١٨٢٩). يُظهر هذا الحديث أن كل تصرّف يقوم به السلطة المالية أو موظف الضرائب يحمل بُعدًا أخلاقيًا ومسؤولية أمام الله سبحانه وتعالى. فإذا جُمعت الضرائب أو فُرِضت من غير أساس قانوني صحيح، فإن ذلك يُعدُّ خيانة للأمانة وإحداثًا لمفسدة تُلحق الضرر بالرعية، وهو ما يتنافى مع مقاصد الشريعة في تحقيق العدل والمصلحة العامة.

<sup>117</sup> Departemen Kementerian Agama RI, *Al-Qur'an Dan Terjemahannya*, 371.

<sup>118</sup> Wahbah Az-Zuhaili, *Nazariyyah Al-Dharurah Al-Syar'iyah* (Damaskus: Dar al-Fikr, 1997), 66.

<sup>119</sup> Muhammad Abu Zahrah, *Al-Milkiyyah Wa Nazhariyyat Al-'Aqd* (Kairo: Dar al-Fikr, 1962), 142.

من حيث المصلحة العامة، للضريبة دورٌ حيويٌّ في تمويل التنمية وتقديم الخدمات العامة. غير أنّ هذه المصلحة يجب أن توضع في إطارٍ متوازن بحيث لا تُضحى بحقوق الأفراد.<sup>١٢٠</sup> وقد أكّد الإمام الغزالي أنّ المصلحة لا تُعدّ معتبرة إذا تعارضت مع الأصول الشرعية أو اشتملت على مفسدةٍ أعظم.<sup>١٢١</sup> وفي هذا السياق، فإنّ إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد مضيّ خمس سنوات قد يُقصد به تحقيق مصلحة الدولة (جلب المصلحة)، ولكن إذا أدّى إلى غياب اليقين القانوني ووقوع الظلم على المكلفين بالضريبة، فإنّ هذا الفعل يُعدّ مخالفاً لمبدأ درء المفسدة.<sup>١٢٢</sup>

من منظور الفقه المعاملاي، يجب على كلّ تصرّفٍ تتّخذه الحكومة في وضع السياسات العامة، بما في ذلك مجال الضرائب، أن يراعي التوازن بين المصلحة العامة وبين الأضرار المحتملة التي قد تترتب عليها.<sup>١٢٣</sup> ويستند هذا المبدأ إلى القاعدة الفقهية "درء المفاسد مقدّم على جلب المصالح"، التي تُقدّم دفع الضرر على تحصيل المنفعة.<sup>١٢٤</sup>

إنّ إصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدّة التقادم البالغة خمس سنوات يمكن تحليله من خلال مقارنة القاعدة الفقهية المذكورة. فمن جهة المفسد، فإنّ هذا الإجراء قد يسبّب الضرر والظلم للمكلف بالضريبة لأنّه يتعارض مع مبدأ اليقين القانوني الذي يُعدّ جزءاً من مقاصد الشريعة.<sup>١٢٥</sup> وفي الإسلام، تُعدّ العدالة أساساً رئيسياً في جميع أشكال

<sup>120</sup> Wahbah Az-Zuhaili, *Al-Fiqh Al-Islami Wa Adillatuhu Juz VIII* (Damaskus: Dar al-Fikr, 1989), 455.

<sup>121</sup> Al-Ghazali, *Al-Mustasfā Min 'Ilm Al-Usul*, 287.

<sup>122</sup> Al-Qaradawi, *Min Fiqh Al-Daulah Fi Al-Islam*, 132.

<sup>123</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 91.

<sup>124</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah*, 203.

<sup>125</sup> Az-Zuhaili, *Nazariyyah Al-Dharurah Al-Syar'iyya*, 68.

المعاملات الاجتماعية، بما في ذلك العلاقة بين الدولة والمواطنين. قال الله تعالى في سورة المائدة الآية (٨): "...وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاٰنُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوْا ۖ اِعْدِلُوْا هُوَ اَقْرَبُ لِلتَّقْوٰى".<sup>١٢٦</sup> تُؤكِّد هذه الآية أنَّ كلَّ سياسة، بما في ذلك جباية الضرائب، لا يجوز أن تُنفَّذ بطريقة استبدادية ولو كان الهدف منها مصلحة الدولة. فيجب الحفاظ على العدالة حتى لا تقع مفسدة تتمثل في انعدام اليقين أو في ظلم الحقوق الفردية.

في هذا السياق، يمكن تصنيف إصدار إشعار تحديد الضريبة الناقصة (SKPKB)

بعد انقضاء مدة التقادم على أنه مفسدة، وذلك للأسباب الآتية:

١. لِمُخَالَفَتِهِ مَبْدَأَ الشَّرْعِيَّةِ (القانونية) الذي يضمن أن تكون جميع تصرفات الحكومة

قائمة على أساس قانوني واضح.<sup>١٢٧</sup>

٢. لِتَسْبِيْبِهِ فِي انْعِدَامِ الْيَقِيْنِ الْقَانُونِي الذي قد يُؤثّر في استقرار الأوضاع المالية

للمكلف بالضريبة.<sup>١٢٨</sup>

٣. لِإِمْكَانِهِ الْإِخْلَالَ مَبْدَأَ الْأَمَانَةِ وَالْعَدَالَةِ فِي إِدَارَةِ الْأَمْوَالِ الْعَامَّةِ.<sup>١٢٩</sup>

أمّا من جهة المصلحة، فإنّ للحكومة مصلحة في الحفاظ على استقرار إيرادات الدولة

لضمان استمرار التنمية ورفاهية المجتمع. غير أنّه وفقاً لمبادئ الفقه الإسلامي، فإنّ مثل هذه

المصلحة لا يمكن أن تكون مبرراً لتجاوز الأحكام الشرعية التي حدّدت مدّة زمنيّة واضحة

وحدوداً قانونيّة دقيقة. وقد أكّد الإمام الغزالي أنّ المصلحة لا تُعتبر معتبرة شرعاً إلّا إذا لم تُخالف

<sup>126</sup> Departemen Kementerian Agama RI, *Al-Qur'an Dan Terjemahannya*, 146.

<sup>127</sup> Al-Qaradawi, *Min Fiqh Al-Daulah Fi Al-Islam*, 127.

<sup>128</sup> Al-Ghazali, *Al-Mustasfā Min 'Ilm Al-Usul*, 289.

<sup>129</sup> Zahrah, *Al-Milkiyyah Wa Nazhariyyat Al-'Aqd*, 143.

نصًا قطعيًا ولم تتضمن مفسدةً أعظم.<sup>١٣٠</sup> ولذلك، فإن إصدار إشعار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم يُعدّ غير جائزٍ من الناحية الفقهيّة، لأنّه يُفضي إلى مفسدةٍ أعظم من المصلحة المرجوة منه. فمبدأ درء المفساد مقدّمٌ على جلب المصالح هنا يشكّل حدًا أخلاقيًا وقانونيًا يقيّد تصرّفات السلطة الماليّة حتّى لا تنحرف السياسات الضريبية نحو الظلم الإداري. من منظور الفقه المعاملات، تُعدّ العلاقة بين الدولة والمكلّف بالضريبة عقدًا الأمانة، حيث تقوم الحكومة بدور الوكيل، بينما يُعدّ المجتمع الطرف الموكّل الذي أودع أمواله لتحقيق المصلحة العامّة.<sup>١٣١</sup> فإذا خالفت الحكومة القواعد الواضحة، فإنّها تكون قد خانت الأمانة وأحدثت مفسدةً تتمثّل في فقدان الثقة بين الدولة والمجتمع.

وبالرجوع إلى رأي الإمام الشاطبي، فإنّ العدالة في السياسات العامّة لا تتحقّق إلّا من خلال التزام الدولة بمبدأ اليقين والنظام القانوني، باعتباره جزءًا من مقاصد الشريعة.<sup>١٣٢</sup> ولذلك، فإنّ إصدار إشعار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة الخمس سنوات يُعدّ مخالفًا لهدف الشريعة الإسلامية الذي يرمي إلى تحقيق النظام وحماية حقوق الأفراد إلى حفظ المال.

إنّ مبدأ اليقين القانوني في النظام القانوني الوضعي وقاعدة درء المفساد مقدّم على جلب المصالح في الفقه الإسلامي يجتمعان في نقطةٍ جوهرية واحدة، وهي التأكيد على أهمية النظام والعدالة وحماية حقوق الأفراد في ممارسة السلطة.<sup>١٣٣</sup> ففي القانون الوضعي، يعمل مبدأ اليقين

<sup>130</sup> Al-Ghazali, *Al-Mustasfā Min 'Ilm Al-Usul*, 290.

<sup>131</sup> Al-Zuhaili, *Ushul Al-Fiqh Al-Islami Juz II*, 1054.

<sup>132</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 92.

<sup>133</sup> Mertokusumo, *Mengenai Hukum: Suatu Pengantar*, 85.

القانوني على تقييد السلطة حتى لا تُستعمل بشكلٍ تعسّفي، بينما تهدف قاعدة درء المفساد في الشريعة الإسلامية إلى منع الظلم والفساد في تطبيق الحكم وإدارة شؤون الدولة.<sup>١٣٤</sup>

وفي سياق النظام الضريبي، يؤكد هذان المبدآن أن على السلطة المالية أن تتصرّف ضمن حدودٍ قانونيةٍ واضحة، وبنية تحقيق المصلحة العامة.<sup>١٣٥</sup> ومع ذلك، فإنّ إصدار إشعار تحديد الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدّة الخمس سنوات، وإن كان يُقصد به مصلحة الدولة في زيادة الإيرادات، يُعدّ مخالفاً لمبدأ اليقين القانوني ولقاعدة درء المفساد.<sup>١٣٦</sup> لأنه يُحدث اضطراباً قانونياً عدم اليقين ويُلحق ضرراً غير عادل بالمكلف بالضريبة.

وفقاً للإمام الغزالي، فإن المصلحة الشرعية الصحيحة هي التي تكون منسجمة مع مقاصد الشريعة، ولا يجوز تحقيقها على حساب مبدأ العدل أو بما يؤدي إلى الفساد الاجتماعي.<sup>١٣٧</sup> ومن الناحية المعرفية، فإن مبدأ اليقين القانوني في النظام القانوني الوطني يتوافق مع مفهوم مقاصد الشريعة في الإسلام، الذي يهدف إلى تحقيق النظام الاجتماعي وحماية الحقوق الأساسية للإنسان، بما في ذلك المال أو حفظ المال.<sup>١٣٨</sup> وعندما تمارس الدولة سلطتها المالية وفقاً للقانون وفي حدود الزمن المقررة، فإنها لا تُحقّق فقط مبدأ اليقين القانوني، بل تُجسّد أيضاً مقصد حفظ المال بوصفه جزءاً من مقاصد الشريعة.<sup>١٣٩</sup>

<sup>134</sup> Ahmad bin Muhammad al-Zarqa, *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah*, 207.

<sup>135</sup> Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, 83.

<sup>136</sup> Az-Zuhaili, *Nazariyyah Al-Dharurah Al-Syar'iyah*, 67.

<sup>137</sup> Al-Ghazali, *Al-Mustasfā Min 'Ilm Al-Usul*, 289.

<sup>138</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 95.

<sup>139</sup> Al-Zuhaili, *Ushul Al-Fiqh Al-Islami Juz II*, 1060.



إضافةً إلى ذلك، يمكن اعتبار مفهوم درء المفسدة شكلاً من أشكال استيعاب قيم اليقين القانوني في نظام الشريعة الإسلامية. وكما أكد الإمام الشاطبي، فإن مقصد الشريعة هو تحقيق المصلحة من خلال منع المفسدات التي قد تنشأ عن أفعال البشر، بما في ذلك تصرفات أولي الأمر.<sup>١٤٠</sup> وفي هذا السياق، فإن إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم يُعد نوعاً من المفسدة التشريعية، لأنه يُخالف مبدأ وضوح القواعد وتحديد المدة الزمنية التي وضعها القانون.

يمكن رؤية التناغم بين مبدأ اليقين القانوني وقاعدة درء المفسدة من خلال ثلاثة جوانب:

١. الجانب المعياري أو النظامي: كلاهما يؤكد على أهمية وجود حدود قانونية واضحة

وإجراءات عادلة في كل تصرف تقوم به السلطة.<sup>١٤١</sup>

٢. الجانب الأخلاقي: كلاهما يرفضان جميع أشكال إساءة استعمال السلطة التي

تُلحق الضرر بالرعية.<sup>١٤٢</sup>

٣. الجانب الغائي أو الهدف: كلاهما يهدفان إلى حفظ النظام، وتحقيق العدل،

ورعاية رفاهية المجتمع من خلال إرساء مبدأ العدالة التوزيعية.<sup>١٤٣</sup>

<sup>140</sup> Abu Ishaq al-Syathibi, *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*, 91.

<sup>141</sup> Asshiddiqie, *Konstitusi Dan Konstitusionalisme Indonesia*, 144.

<sup>142</sup> Rahardjo, *Ilmu Hukum*, 48.

<sup>143</sup> Al-Qaradawi, *Min Fiqh Al-Daulah Fi Al-Islam*, 133.

وبناءً على ذلك، فإن إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم البالغة خمس سنوات يُعدُّ مرفوضاً من منظور مبدأ اليقين القانوني وكذلك من منظور القاعدة الفقهية "درء المفاسد مقدم على جلب المصالح". فكلّا المبدأين يريان أن إقامة النظام القانوني أولى من مجرد تحقيق الإيرادات المالية، لأن العدالة واليقين هما الأساس في استمرارية القانون والإدارة الرشيدة.<sup>١٤٤</sup>

---

<sup>144</sup> Az-Zuhaili, *Al-Fiqh Al-Islami Wa Adillatuhu* Juz VIII, 454.

## الباب الرابع

### الخاتمة

#### أ. الخلاصة

استناداً إلى المناقشة المتعلقة بإصدار قرار تحديد الضريبة الناقصة الذي يتجاوز مهلة التقادم البالغة خمس سنوات في ضوء مبدأ اليقين القانوني وقاعدة الفقه درء المفسد مقدّم على جلب المصالح، يمكن التوصل إلى الخلاصة الآتية:

١. إن إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بعد انقضاء مدة التقادم المحددة بخمس

سنوات كما ورد في المادة (١٣) الفقرة (١) من القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٧

يُعدّ مخالفاً لمبدأ اليقين القانوني. إذ يقتضي هذا المبدأ أن يكون كل إجراء من

قبل مصلحة الضرائب قائماً على أساس قانوني واضح، ومُنجزاً ضمن المدة

المحددة، وألا يُسبب حالة من عدم اليقين للمكلف بالضريبة. وبالتالي، فإن أي

قرار يصدر بعد انتهاء مدة التقادم يفقد شرعيته القانونية، ويُعدّ إجراءً إدارياً

باطلاً من حيث الاختصاص (*onbevoegdheid*). كما أن الخطأ في هذا

الإجراء لا يقتصر على الجانب الإداري، بل يمسّ الحقوق الدستورية للمكلف

بالضريبة كما هو مكفول في المادة (٢٨ د) الفقرة (١) من دستور سنة ١٩٤٥.

٢. من منظور القواعد الفقهية، فإن إصدار قرار تقدير الضريبة بعد انقضاء مدة

التقادم (خمس سنوات) يشتمل على مفسدة أكبر من المصلحة المرجوة منه. فمع

أن جباية الضرائب تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة، إلا أن مخالفة المدة القانونية تؤدي إلى الظلم، وعدم الاستقرار، وفقدان ثقة الناس في العدالة الحكومية. ووفقاً لقاعدة درء المفسد مقدّم على جلب المصالح، فإن كل سياسة أو إجراء يُفضي إلى فسادٍ في النظام القانوني يجب اجتنابه، ولو كان المقصود منه تحقيق منفعة معينة. ومن منظور فقه المعاملات، فإن إصدار القرار بعد انقضاء المدة لا يتفق مع مبادئ العدالة، والأمانة، وحفظ المال بوصفها من مقاصد الشريعة الإسلامية.

## ب. التوصيات

بناءً على نتائج البحث الذي أُجري، يرى الكاتب ضرورة تقديم بعض التوصيات التي يمكن أن تكون مادة للنقاش والنظر من قبل الجهات المعنية، وذلك على النحو الآتي:

### ١. لِمَدِيرَةِ الضَّرَائِبِ الْعَامَّةِ

يُوصى بتعزيز تطبيق مبدأ اليقين القانوني في كلّ إجراءات الفحص وتقدير الضريبة. ينبغي أن يتم إصدار قرار تقدير الضريبة الناقصة بدقة، وفي الوقت المحدد، وبناءً على أدلة قانونية صحيحة وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الضريبية العام. كما يُنصح بزيادة الرقابة الداخلية لمنع وقوع تجاوزات في المدة القانونية التي قد تُلحق الضرر بالمكلفين بالضريبة.

### ٢. للمكلفين بالضريبة

يُتوقع من المكلفين أن يكونوا على دراية أوسع بحقوقهم وواجباتهم، بما في ذلك الأحكام المتعلقة بتقادم تقدير الضريبة. فرفع مستوى الوعي القانوني أمر ضروري حتى يتمكنوا من استخدام حقهم في الاعتراض أو الطعن إذا حدثت مخالفة في مدة إصدار قرار تقدير الضريبة.

### ٣. للحكومة

يُوصى بإعادة النظر في الأحكام المتعلقة بتقادم تقدير الضريبة لتكون أكثر توافقاً مع متطلبات الإدارة الحديثة، دون الإخلال بمبدأ اليقين القانوني للمكلفين. كما يُستحسن إجراء دراسات أعمق حول إمكانية التوفيق بين مبادئ القانون الوطني وقواعد الفقه الإسلامي في النظام الضريبي. إن دمج قيم العدالة والمصلحة المستمدة من الشريعة الإسلامية يمكن أن يُسهم في إثراء النظام الضريبي الوطني ليكون أكثر أخلاقية وشفافية ويهدف إلى تحقيق المصلحة العامة.

## المراجع

### الكتب الإسلامية والتشريع

- Al-Ghazali. *Al-Mustasfa Min 'Ilm Al-Usul*. Beirut: Al-Maktabah Al-Ashriyah, 2008.
- Al-Qaradawi, Yusuf. *Min Fiqh Al-Daulah Fi Al-Islam*. Kairo: Dar al-Syuruq, 1997.
- Al-Silmi, 'Izz al-Din 'Abd al-Aziz Ibn 'Abd al-Salam. *Qawaidul Ahkam Fi Mashalih Al Anam*, Juz I–II. Mesir: Al-Istiqamah, 1253.
- Al-Syathibi, Abu Ishaq. *Al-Muwafaqat Fi Usul Al-Syari'ah*. Beirut: Dar al-Ma'rifah, 1997.
- Al-Zarqa, Ahmad bin Muhammad. *Syarh Al-Qawaid Al-Fiqhiyyah*. Damaskus: Dar al-Qalam, 1989.
- Al-Zuhaili, Wahbah. *Al-Fiqh Al-Islami Wa Adillatuhu*, Juz VIII. Damaskus: Dar al-Fikr, 1989.
- Al-Zuhaili, Wahbah. *Nazariyyah Al-Dharurah Al-Syar'iyyah*. Damaskus: Dar al-Fikr, 1997.
- Al-Zuhaili, Wahbah. *Ushul Al-Fiqh Al-Islami*, Juz II. Damaskus: Dar al-Fikr, 1986.
- Departemen Kementerian Agama RI. *Al-Qur'an dan Terjemahannya*. Jakarta: Lajnah Pentashihan Mushaf Al-Qur'an, 2019.
- Zahrah, Muhammad Abu. *Al-Milkiyyah wa Nazhariyyat Al-Aqd*. Kairo: Dar al-Fikr, 1962.
- Zahrah, Muhammad Abu. *Ushul Al-Fiqh*. Jakarta: Pustaka Firdaus, 2019.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

الكتب

Abdul Hayyie Al-Kattani, Muhammad Mukhlisin, Andri wijaya. Terjemah Sunan Ibnu Majah. Depok: Gema Insani, 2022.

Andriani, Pipit. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Mitra Wacana Media, 2018.

Asshiddiqie, Jimly. *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010.

Atmosudirdjo, Prajudi. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1994.

Efendi, Dyah Ochtorina Susanti dan A'an. *Penelitian Hukum : Legal Research*. 2nd ed. Jakarta: Sinar Grafika, 2015.

Hadjon, Philipus M. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2015.

Hadjon, Philipus M. *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*. Surabaya: Bina Ilmu, 2007.

Hamzah, Andi. *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010.

Harahap, Yahya. *Hukum Acara Perdata: Tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian, Dan Putusan Pengadilan*. Jakarta: Sinar Grafika, 2017.

Efendi, Jonaedi, Johnny Ibrahim. *Metode Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris*.

- 1st ed. Depok: Prenadamedia Group, 2016.
- Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. Cambridge: Harvard University Press, 2007.
- Khalimi, and M. Iqbal. *Hukum Pajak Teori Dan Praktik. Aura*. Bandar Lampung: CV. Anugrah Utama Raharja, 2020.
- Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: ANDI, 2023.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Kencana, 2008.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Cet.13. Jakarta: Kencana, 2017.
- Mertokusumo, Sudikno. *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993.
- Mertokusumo, Sudikno. *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 2019.
- Nuryakin, Rahmat Aji. *Perpajakan*. Padang, Sumatera Barat: Takaza Innovatix Labs, 2025.
- Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 2006.
- Rahayu, Siti Kurnia. *Perpajakan Indonesia: Konsep Dan Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu, 2009.
- Resni, Siti. *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Jakarta: Salemba Empat, 2019.
- Soekanto, Soerjono, dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2001.
- Subekti. *Hukum Perjanjian*. Jakarta: PT Intermedia, 2014.
- Syarifuddin, Amir. *Ushul Fiqh Jilid 2*. Jakarta: Logos Wacana Ilmu, 2001.



- Fitrah, Farrel Alanda, Agus Takariawan, and Zainal Muttaqin. "Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak Dalam Kerangka Penegakan Hukum Pidana Perpajakan Di Indonesia." *SIGn Jurnal Hukum* 3, no. 1 (June 18, 2021): 1–25. <https://doi.org/10.37276/sjh.v3i1.107>.
- Hasan, Hari. "Prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Indonesia." *Jurnal Gagasan Hukum* 2, no. 01 (2020): 52–70. <https://doi.org/10.31849/jgh.v2i01.8235>.
- Kurnia Rahayu, Siti. "Penegakan Hukum Perpajakan yang Efektif dalam Mendorong Realisasi Pencapaian Target Penerimaan Pajak Melalui Kepatuhan Perpajakan," *Jurnal Riset Akuntansi*, vol. 12, 2020, <https://doi.org/10.34010/jra.v12i1.2670>.
- Nainggolan, Saka Marlinang. "Kepastian Hukum Pasal 36 Ayat (1) Huruf A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagai Upaya Mencegah Terjadinya Disparitas Putusan Pengadilan Pajak." Vol. 6, n.d. <http://ejournal.stih-awanglong.ac.id/index.php/csj>.
- Pandini, Anindya Intan, Merliani Riskiana Putri, dan Nanda Patmawati. "Implikasi Hukum Daluwarsa Utang Pajak bagi Wajib Pajak dan Negara." *Hukum* 6, no. 2 (2025): 92–99. <https://doi.org/10.54209/judge.v6i02.1324>.
- Pratiwi, Anisha Resti, Nurnazli Nurnazli, Syamsul Hilal, and Liky Faizal. "Analisis HES Terhadap Implementasi Pajak Kurang Bayar yang Terdapat dalam Pasal 13 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan." *Al-Manhaj: Jurnal Hukum*

*dan Pranata Sosial Islam* 5, no. 2 (August 8, 2023): 1319–1826.

<https://doi.org/10.37680/almanhaj.v5i2.2923>.

Rosdiana, Haula, Maria R.U.D. Tambunan, and Inayati Hifni. “Penyempurnaan Hukum Formal Perpajakan Terkait Tata Cara Perpajakan.” *Kanun Jurnal Ilmu Hukum* 22, no. 2 (August 16, 2020): 215–40.

<https://doi.org/10.24815/kanun.v22i2.13441>.

Sahid Budiharseno, Rianmahardhika, and Yeheskiel Minggus Tiranda. “Law on General Provisions of Taxation.” *Lex Publica*, Vol. 7, 2020.

<https://doi.org/10.58829/lp.7.2.2020.69-86>

Sudjana. “Penerapan Asas Keadilan dan Kepastian Hukum Terhadap Pajak Penghasilan Final Bagi Usaha Kecil.” *Jurnal Hukum Sasana* 6, no. 2 (December 14, 2020): 110–28. <https://doi.org/10.31599/sasana.v6i2.383>.

Sugiyanto, Dedi, “Analisis Yuridis Pasal 5 Ayat 2 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak Ditinjau dari Pasal 24 Ayat 1 dan Ayat 2 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945,” 2021,

<https://media.neliti.com/media/publications/362170-analisis-yuridis-pasal-5-ayat-2-undang-u-8ae9f864.pdf>.

Vania Sulistiano, and Tanudjaja Tanudjaja. “Pertanggungjawaban Hukum Bagi Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021.” *Al-Adalah: Jurnal Politik, Sosial, Hukum Dan Humaniora* 2, no. 3 (2024): 204–14. <https://doi.org/10.59246/aladalah.v2i3.879>.

Voni Larasati, Salsa. “Peran Hukum Pajak dalam Meningkatkan Kepatuhan Wajib

Pajak Membayar Pajak.” Vol. 2, 2022.

<https://pdfs.semanticscholar.org/1ebb/12d275d2f8308821a312c68c0c7162835600.pdf>.

Wijaya, Suparna, and Ulrich Zwingly Putra Pardede. “Penerapan Daluwarsa Dalam Penetapan Penerbitan Surat Tagihan Pajak Bunga Penagihan.” *Publik: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi Dan Pelayanan Publik* 7, no. 2 (2021): 146–63. <https://doi.org/10.37606/publik.v7i2.143>.

## الإنترنت او الموقع

Badan Pusat Statistik. “Realisasi Pendapatan Negara Tahun 2021-2024.” Diakses pada 30 Agustus 2025.

<https://www.bps.go.id/id/statistics-table/2/MTA3MCMY/realisasi-pendapatan-negara.html>.

Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia. “Putusan Mahkamah Agung Nomor 175/B/PK/PJK/2017.” Diakses pada 30 Agustus 2025.

<https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/f0d67ee247ad2875eb8e29ca8ad3adef.html>.

Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia. “Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006648.99/2018/PP/M.XVA Tahun 2019.” Diakses pada 10 Desember 2025.

<https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/f0d67ee247ad2875eb8e29ca8ad3adef.html>.

Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia. “Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-60556/PP/M.XB/13/2015.” Diakses pada 10 Desember 2025. <https://pengadilanpajak.com/category/pph-pasal-26/page/29/>

Glosarium Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Perpajakan DDTC, diakses pada 10 November 2025, <https://perpajakan.ddtc.co.id/data-informasi/glosarium/surat-ketetapan-pajak-kurang-bayar>.

Kementerian Keuangan. “Kinerja Pendapatan Negara Tahun 2024 Tumbuh Positif.” Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2025. <https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/Pendapatan-Negara-Tahun-2024-Tumbuh-Positif>.

Schotman, P. (Pien). “*De Verjaring En Stuiting van Een Rechtsvordering, Hoe Zit Dat?*” schenkeveld.advocaten, 2020. <https://bit.ly/Verjaringenstuitingvaneenrechtsvordering-SchenkeveldAdvocaten>.

### سيرة الذاتية الباحث

الاسم الطلبة : رحمتك فطري إثنين

رقم التسجيل للطلبة : ٢٢٠٢٠٢١١٠٠٣٦

العنوان : قرية سريكادينغ، ناحية غورو، محافظة

مُجوكرطا، جاوة الشرقية

تاريخ ومكان الولادة : مُجوكرطا، ٣١ مارس ٢٠٠٤

البريد الإلكتروني : [isnainif175@gmail.com](mailto:isnainif175@gmail.com)



### السيرة التعليمية

الرقم	المرحلة الدراسية	اسم المؤسسة التعليمية	السنة
١.	روضة الأطفال	روضة الأطفال دار الهدى سريكادينغ	٢٠٠٨ - ٢٠١٠
٢.	المدرسة الابتدائية	المدرسة الابتدائية دار الهدى سريكادينغ	٢٠١٠ - ٢٠١٦
٣.	المدرسة المتوسطة	المعهد الإسلامي نور الإسلام فوغكيغ	٢٠١٦ - ٢٠١٩
٤.	المدرسة الثانوية	المعهد الإسلامي نور الإسلام فوغكيغ	٢٠١٩ - ٢٠٢٢
٥.	البكالوريوس	جامعة مولانا مالك إبراهيم الإسلامية الحكومية مالانج	٢٠٢٢ - ٢٠٢٥