

BAB II

KERANGKA TEORITIS

A. Aspek Hukum dalam Administrasi Publik

Aktivitas administrasi publik memiliki kekuatan mengikat dan secara umum memiliki kekuatan hukum yang didukung oleh kekuatan memaksa dari pemerintah dalam pelaksanaannya. Dengan demikian administrasi publik tidak hanya didefinisikan sebagai penyediaan pelayanan bagi masyarakat, namun juga sebagai pengaturan dari masyarakat. Hal ini merupakan sebuah konsekuensi dari kenyataan bahwa penyediaan pelayanan bagi anggota masyarakat akan membatasi sebagian masyarakat yang lainnya. Penyediaan pelayanan dan pengaturan masyarakat dalam administrasi publik harus saling terkait¹. Sebagai contohnya adalah pelayanan pajak yang sebetulnya lebih banyak memuat unsur pengaturan². Lembaga-lembaga administrasi publik yang demikian ini kerap disebut sebagai “*constraint agencies*”³.

Pendekatan yuridis dalam contoh pelayanan pajak di atas memiliki arti yang sangat penting guna memberikan ukuran yang pasti dan homogen dalam implementasi administrasi publik. Sebagai ilustrasi untuk menunjukkan pentingnya pendekatan yuridis tersebut, ilmu ekonomi mendefinisikan penghasilan sebagai arus kepuasan yang dinikmati dimana definisi tersebut sangat tidak operasional karena tidak dapat diukur dan dibandingkan. Pendekatan yuridis dalam hal ini memberi solusi melalui pendefinisian penghasilan sebagai objek pajak secara lebih operasional, yaitu yang diungkapkan oleh Murray sebagaimana dikutip oleh Mansury bahwa penghasilan adalah tambahan kemampuan seseorang untuk memenuhi kebutuhannya dalam suatu periode tertentu, sepanjang tambahan kemampuan itu berupa uang atau dapat dinilai dengan uang⁴.

¹ David H. Rosenbloom and Robert S. Kravchuk, *Public Administration: Understanding Management, Politics, and Law in the Public Sector, 6th Edition*, New York: McGraw-Hill, 2005, hal. 13.

² *Ibid*, hal. 14.

³ *Ibid*, hal. 453.

⁴

R. Mansury (A), *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jilid 2*, (Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1996), hal. 21.

Administrasi publik melibatkan beragam bidang dan fungsi yang kompleks, sehingga secara teoritis kerap sulit terlihat koherensi internal di dalamnya. Ada tiga pendekatan yang saling bersaing di dalam fungsi-fungsi administrasi publik, yaitu pendekatan manajerial, pendekatan politik, dan pendekatan hukum. Pendekatan hukum dalam administrasi publik menekankan pentingnya fungsi yudikatif dari negara untuk menerapkan dan menegakkan peraturan hukum berdasarkan hak-hak konstitusional masyarakat⁵. Secara singkat, pendekatan ini mengharuskan administrasi publik untuk tunduk dan memenuhi peraturan-peraturan perundangan yang berlaku⁶.

Pendekatan hukum dalam administrasi publik bersumber dari hukum administrasi negara, konstitusi, dan yudisialisasi administrasi publik.⁷ Perinciannya adalah sebagai berikut:

1. Hukum administrasi negara.
2. Konstitusi, yang mengandung:
 - a. sumber dari pengaturan formil; dalam memberikan
 - b. perlindungan yang merata; terhadap
 - c. hak-hak substansial dari warga negara.

Dengan demikian, apabila dalam pelaksanaan administrasi publik terdapat pelanggaran prosedur sebagaimana diatur oleh hukum, maka hal tersebut dapat dipandang sebagai bagian integral dari sebuah kecenderungan untuk timbulnya ketidakadilan dalam masyarakat. Hal yang sama berlaku ketika pihak pemerintah melakukan suatu tindakan dalam kerangka administrasi publik yang menyebabkan suatu pihak lebih diuntungkan dari pihak lainnya dalam masyarakat⁸.

3. Yudisialisasi administrasi publik; kecenderungan proses administrasi publik untuk mengikuti pola yudikatif. Hal ini dapat terlihat dari adanya komisi-komisi yang mengatur masalah publik tertentu seperti komisi penyiaran dan lain-lain, yang memiliki struktur organisasi dan prosedur mirip seperti lembaga yudikatif guna memastikan agar prioritas pendekatan lain dalam administrasi publik tidak mencederai penegakan hukum. Komisi-komisi ini umumnya

⁵ Rosenbloom dan Kravchuk, *Op.Cit.* hal. 14.

⁶ *Ibid*, hal. 32.

⁷ *Ibid*, hal. 32-33.

⁸ *Ibid*.

menghasilkan keputusan dalam cara-cara dan bentuk, serta kekuatan mengikat yang menyerupai lembaga yudikatif melalui forum-forum dengar pendapat, advokasi, dan sebagainya. Kecenderungan demikian ini juga merupakan metode yang diterapkan dalam pendekatan hukum terhadap administrasi publik guna terus mengevaluasi dan mengadaptasi praktik yang dijalankannya⁹.

Pengambilan keputusan dalam pendekatan hukum ini diupayakan untuk mencapai tujuan-tujuan sebagai berikut¹⁰ :

- a. Menjaga agar keputusan administrasi publik mengambil sikap yang paling seimbang sehingga tidak melanggar hak-hak anggota-anggota masyarakat.
- b. Memastikan bahwa setiap keputusan yang diambil memiliki dasar rasional yang berlaku seperti yurisprudensi.

Terdapat dua pendekatan dalam pengambilan keputusan administrasi publik berdasarkan pendekatan hukum, yaitu¹¹:

- a. Prospektif, memprediksi kemungkinan-kemungkinan dampak di masa mendatang dari keputusan yang dibahas.
- b. Retrospektif, membahas penyebab dan solusi pelanggaran-pelanggaran serta kekurangan dari suatu kebijakan yang terjadi di masa yang lalu.

Dalam praktiknya, keputusan manajerial atau politis dari suatu institusi administrasi publik memang sering bertabrakan dengan ketentuan hukum yang berlaku. Sebagai contoh adalah keputusan administrasi publik untuk mengikuti kecenderungan pasar tentunya akan mengarahkan preferensi kebijakan kepada segmen masyarakat yang dipandang paling dapat mewujudkan tujuan-tujuan yang ingin dicapai oleh administrasi publik. Hal ini sudah pasti tidak dapat diterima dalam pendekatan hukum karena melanggar asas "*equality*". Apalagi ketika keputusan administrasi publik terbukti merugikan sebagian masyarakat¹².

⁹ *Ibid*, hal. 34-35.

¹⁰ *Ibid*, hal. 331.

¹¹ *Ibid*, hal. 332.

¹² *Ibid*, hal. 33-34.

Adapun kemungkinan tersebut dapat timbul karena administrasi publik sebagai bagian dari pemerintahan bukan lah suatu organisasi yang netral karena dipengaruhi oleh dan cenderung mendukung keputusan politik dari pemerintah¹³. Kritik terhadap pendekatan hukum ini umumnya disebabkan oleh¹⁴:

- a. prosesnya yang kerap memakan waktu;
- b. keputusan-keputusannya yang bersifat rigid; dan paradoksal terhadap cita-cita menempatkan representasi dan responsifitas terhadap masyarakat di atas efisiensi dan pendekatan ekonomi dalam administrasi publik¹⁵, pendekatan hukum berpotensi:
- c. membatasi partisipasi masyarakat untuk turut memberikan perhatian terhadap administrasi publik karena mensyaratkan masukan-masukan yang harus lengkap dan terstruktur berdasarkan peraturan;
- d. menjauhkan perbaikan administrasi publik dari dukungan masyarakat karena memosisikan diri sebagai pihak yang harus diyakinkan oleh masyarakat.

Namun, peraturan memang merupakan sumber kritik utama dari administrasi publik terutama dalam kaitannya dengan kompleksitas yang cenderung tinggi sehingga sulit untuk dijalankan dan tentunya sulit juga untuk ditegakkan¹⁶. Hal inilah yang mendorong tuntutan-tuntutan untuk mengadakan deregulasi kerap muncul dimana-mana.

Sebagai suatu kompromi, pendekatan hukum dapat meminjam pendekatan manajemen publik yang memandang masyarakat bukan sebagai obyek yang diatur semata, tetapi sebagai konsumen dari peraturan yang dibuatnya¹⁷. Dengan demikian interaksi administrasi publik dengan masyarakat dapat dibuat lebih efisien, ekonomis, dan efektif¹⁸. Sebagai sebuah contoh, wajib pajak harus dipandang sebagai konsumen dari Direktorat Jenderal Pajak,

¹³ *Ibid*, hal. 236.

¹⁴ *Ibid*, hal. 334.

¹⁵ *Ibid*, hal. 327-328.

¹⁶ *Ibid*, hal. 407.

¹⁷ *Ibid*, hal. 437.

¹⁸ *Ibid*, hal. 457.

sementara kenyataan juga menunjukkan bahwa masyarakat adalah pemegang saham sebuah pemerintahan.¹⁹ Lebih dalam lagi, untuk membentuk persepsi konsumen, Ditjen Pajak dapat menempatkan diri dalam posisi *seller* dengan mempertimbangkan *buyer's view* guna membuat dan mendesain produk-nya²⁰.

Intinya adalah bahwa dalam pendekatan hukum terhadap administrasi publik, mentalitas penegakan peraturan tradisional harus digantikan dengan perilaku yang lebih berorientasi kepada kepatuhan masyarakat (*compliance oriented*) yaitu menonjolkan peran pelayanan di atas pengaturan dalam administrasi publik. Adapun hal ini dapat dilakukan dengan cara membuat masyarakat dapat mematuhi peraturan yang dibuat secara lebih mudah dan nyaman²¹.

Dari kritik-kritik di atas, timbul prinsip-prinsip pengaturan administrasi publik yang di antaranya mencakup²²:

1. Ketepatan pengaturan dengan masalah yang menjadi obyek peraturan.
2. Menghindari inkonsistensi peraturan.
3. Menimbulkan beban yang paling minimal bagi masyarakat.
4. Dituangkan secara sederhana dalam bahasa yang mudah dipahami.

Salah satu hal yang menimbulkan deviasi kebijakan dalam administrasi publik adalah kecenderungan administratur publik pada tataran pelaksanaan untuk menerapkan kebijakan yang berbeda dengan kebijakan bakunya karena kurangnya supervisi dan kurangnya arus informasi kepada pembuat kebijakan mengenai bagaimana kebijakan tersebut dilaksanakan²³.

¹⁹ *Ibid*, hal. 459.

²⁰ Grace Elisabeth, *Empat(4) C bagi Ditjen Pajak Untuk Meningkatkan Peran Masyarakat dalam Kemandirian Pembiayaan Negara*, dalam *Dengan Pajak Kita Wujudkan Kemandirian Bangsa*, (Jakarta: Panitia Lomba Karya Tulis Perpajakan 2005, DJP, 2006), hal. 24.

²¹ Rosenbloom and Kravchuk, *Op.Cit.*, hal. 418.

²² *Ibid*, hal. 416.

²³ *Ibid*, hal. 361.

B. Pengertian Pajak dan Hukum Pajak

B.1. Pengertian Pajak

Ada sejumlah pendapat mengenai definisi pajak. Beberapa pendapat sarjana dari dalam dan luar negeri mengajukan definisi pajak sebagai berikut:

- a. Rochmat Soemitro: Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara (peralihan kekayaan dari sector partikulir ke sector pemerintah) berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (tegen prestasi), yang langsung dapat ditunjukan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum²⁴.
- b. Djajaningrat: Pajak adalah kewajiban untuk menyerahkan sebagian dari kekayaan kepada negara disebabkan oleh suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan tetapi tidak ada jasa balik dari negara secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan umum²⁵.
- c. Andriani: Pajak adalah iuran kepada negara (yang dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan perundang-undangan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan²⁶.
- d. M.J.H. Smeets: Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakannya, tanpa adanya kontra prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, dimaksudkan untuk membiayai pengeluaran pemerintah.²⁷

²⁴ Rochmat Soemitro (C), *Azas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung:Eresco, 1990), hal. 23

²⁵ Dalam Munawir, *Perpajakan*, (Yogyakarta:Liberty, 1992) , hal .3.

²⁶ Pengertian pajak ini dikemukakan oleh Adriani yang kemudian diterjemahkan oleh Santoso Brotodihardjo dalam buku "Pengantar Ilmu Hukum Pajak", yang dikutip oleh Waluyo dalam *Perpajakan Indonesia, Buku I*, (Jakarta: Penerbit Salemba, 2007), hal. 2.

²⁷ Waluyo dan Ilyas, *Perpajakan Indonesia, Buku Satu* Jakarta : Penerbit Salemba Empat, 2002, hal. 53.

- e. Feldmann: Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada pengusaha (menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum), tanpa adanya kontra prestasi, dan semata - mata digunakannya untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.²⁸
- f. Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson dan Horace R. Brock: “*A tax can be defined meaningfully as any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of a specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation’s economic and social objectives*”, di mana terjemahan bebasnya adalah bahwa pajak dapat didefinisikan sebagai kewajiban yang bukan merupakan suatu bentuk hukuman untuk melakukan transfer sumber daya dari sektor privat ke sektor publik yang dipungut berdasarkan kriteria yang telah ditentukan dan tanpa memberikan kontraprestasi manfaat dalam jumlah yang sama secara khusus guna mencapai beberapa tujuan ekonomu dan sosial suatu negara.²⁹ Penekanan dari definisi ini dalam kaitannya dengan hukum pajak terdapat pada penjelasan secara implisist bahwa pemungutan pajak dilakukan berdasarkan kriteria yang telah ditentukan, dimana ketentuan tersebut tentunya dituangkan terlebih dahulu dalam undang-undang³⁰.
- g. Edwin R.A. Seligman: “*Tax is compulsory contribution from the person, to the government to depray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred*”, di mana terjemahan bebasnya adalah bahwa pajak merupakan kontribusi wajib dari seseorang kepada pemerintah untuk turut menanggung biaya-biaya yang timbul dari kepentingan semua tanpa adanya keuntungan khusus yang ditawarkan.³¹

²⁸ *Ibid.*

²⁹ Ray M. Sommerfeld et al, *Introduction to Taxation*, (New York, Harcourt Brace Janovich, Inc, 1981) hal.1.

³⁰ R. Mansury (B), *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi2000*, (Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002), hal. 2.

³¹ Waluyo dan Ilyas, *Op.cit.*, hal. 54.

- h. Adam Smith: mendefinisikan pajak sebagai "*a contribution from the citizen to support of the state*", di mana terjemahan bebasnya adalah bahwa pajak merupakan kontribusi warga negara untuk mendukung negara.³²
- i. Leroy Beaulieu: "*L'import et la contribution, soit directe soit dissimulee, que La Puissance Publique exige des habitant ou des biens pur subvenir aux depenses du Gouvernement*", di mana terjemahan bebasnya adalah bahwa pajak merupakan pungutan baik yang bersifat langsung atau tidak langsung yang dipungut oleh pemerintah dari penduduk atau barang, untuk membiayai pengeluaran pemerintah³³.

Dari definisi yang dikemukakan para ahli itu dapat disimpulkan bahwa dari segi ekonomi, pajak merupakan aspek penting dalam pendapatan negara guna menjalankan roda perekonomian dan penggerak kehidupan ekonomi masyarakat. Untuk itu diperlukan usaha mengerahkan dana-dana investasi yang bersumber pada tabungan masyarakat, tabungan pemerintah, serta penerimaan devisa yang berasal dari ekspor dan jasa. Apabila dana-dana tersebut tidak terhimpun negara tidak dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakatnya dan pemerintah tidak dapat meningkatkan prasarana ekonominya. Apabila ditarik kesimpulan dari berbagai pengertian pajak, ciri-ciri yang melekat pada pajak adalah:³⁴

- a. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang dan dapat dipaksakan;
- b. Pembayaran pajak tidak ada kontraprestasi;
- c. Pemungutan pajak dilaksanakan oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah;
- d. Pajak digunakan untuk pengeluaran-pengeluaran pemerintah;
- e. Pajak dapat pula mempunyai tujuan selain *budgeter*, yaitu mengatur³⁵.

³² Lihat Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1898.

³³ Lihat Leroy Beaulieu, *Traite de la Science des Finances*, (Paris: Librairie Guillaumin, 1906).

³⁴ Waluyo dan Ilyas, *Op.cit.*, hal. 3.

³⁵ Lihat Arif Budiman, *Dasar-dasar Pajak*, (Jakarta: Penerbit Fajar, 2004), hal. 3. Memasukkan uang secara optimal ke kas negara untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, sehingga peran pajak sangat penting dan utama bagi penerimaan negara.

Dalam hal ini, pemerintah sebagai otoritas penarik pajak wajib menunjukkan kepada rakyat bahwa pajak yang ditarik dari mereka memiliki fungsi yang penting bagi pembayar pajak sendiri, meski secara tidak langsung. Fungsi-fungsi penting dari pajak tersebut selanjutnya dapat diperikan sebagai berikut³⁶:

a. Fungsi Anggaran (*Budgetair*)

Sebagai salah satu sumber pendapatan penting bagi negara untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Persentase pendapatan pajak terhadap keseluruhan produk domestik bruto (PDB) suatu negara, atau yang kerap disebut sebagai rasio pajak (*tax ratio*), merupakan suatu indikator penting guna mengukur kemampuan ekstraksi pajak suatu negara. Dari rasio pajak ini tercermin tingkat partisipasi masyarakat dalam pembiayaan penyelenggaraan negara. Rasio pajak ini juga menunjukkan tingkat kepatuhan pembayar pajak yang memberikan indikasi bahwa terdapat dukungan rakyat terhadap kebijakan perpajakan di suatu negara. Bagi pemerintahan sendiri, rasio pajak yang tinggi menunjukkan keberhasilan pemerintah sebagai otoritas penarik pajak dalam memaksimalkan penerimaan negara.

b. Fungsi Pengaturan (*Regulerend*)

Alat untuk mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak. Secara garis besar, pajak dapat menjadi insentif untuk memacu pertumbuhan suatu sektor atau agen perekonomian tertentu melalui keringanan pajak. Sebaliknya, apabila suatu sektor atau kawasan tertentu dalam perekonomian sudah hampir mencapai titik jenuh pertumbuhannya, maka meningkatkan tarif pajak dapat digunakan sebagai instrument untuk memperlambat pertumbuhan. Pajak dalam hal ini berperan sebagai agen harmonisasi perkembangan perekonomian antar sektor atau kawasan tertentu.

Seorang pakar perpajakan yang lain, Earl R. Roph, menambahkan sebuah fungsi yang lain dari pajak³⁷, yaitu:

c. Fungsi Pemerataan

³⁶ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta, Granit, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005) hal. 30.

³⁷ Bisa dilihat dalam "Taxation", dalam: *International Encyclopedia of the Social Sciences*.

Pajak yang sudah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan pendapatan masyarakat. Pajak di sini berperan sebagai alat redistribusi pendapatan dari sektor, kawasan, atau agen perekonomian yang sudah tumbuh dengan baik, untuk disalurkan kepada sektor yang masih memerlukan subsidi. Sementara pendapat yang lain menambahkan sebuah fungsi lain dari pajak sebagai berikut³⁸:

d. Fungsi Stabilitas

Sumber dana untuk menjalankan alat kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan. Guna menstabilkan tingkat harga umum, pemerintah menarik pajak dari barang-barang yang tidak memiliki basis konsumsi luas di masyarakat. Pendapatan pajak ini selanjutnya digunakan untuk mensubsidi harga dari barang-barang yang memiliki basis konsumsi luas seperti sembilan bahan pokok dan Bahan Bakar Minyak (BBM). Hal ini sangat penting terutama ketika jumlah sediaan yang ada dalam perekonomian menurun dan memicu kenaikan harga umum.

Agar negara dapat mengenakan pajak kepada warganya atau kepada orang pribadi atau badan lain yang bukan warganya, tetapi mempunyai keterkaitan dengan negara tersebut, tentu saja harus ada ketentuan-ketentuan yang mengaturnya. Hal ini sejalan dengan salah satu karakteristik pokok dari pajak yang menyatakan bahwa pemungutannya harus berdasarkan undang-undang³⁹.

B.2. Pengertian Hukum Pajak

Sama seperti pengertian pajak, definisi hukum pajak juga bermacam-macam. Beberapa pengertian hukum pajak yang disampaikan para ahli adalah sebagai berikut.

a. Santoso Brotodihardjo

³⁸ Bisa dilihat di Wikipedia Indonesia, ensiklopedia bebas berbahasa Indonesia, <http://id.wikipedia.org/wiki/Pajak>, dikutip pada 9 Februari 2008, 14:48:10

³⁹ Nurmantu, *Op.cit.* hal. 14.

Hukum pajak, yang juga disebut hukum fiskal, adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara. Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (sering disebut wajib pajak). Tugas hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat yang dapat dihubungkan dengan pengenaan pajak, merumuskannya dalam peraturan-peraturan hukum dan menafsirkan peraturan-peraturan hukum ini; dalam pada itu penting sekali bahwa tidak harus diabaikan begitu saja latar belakang ekonomis dari keadaan-keadaan dalam masyarakat tersebut.⁴⁰

b. Yulies Tiena Masriani

Dalam bukunya *Pengantar Hukum Indonesia* menjelaskan, menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas negara mengandung arti bahwa pengembalian sebagian kekayaan seseorang yang diambil oleh pemerintah adalah untuk kepentingan masyarakat umum, tidak langsung ditujukan kepada orang yang bersangkutan. Melalui Kas Negara mengandung arti pengembalian kepada masyarakat itu dilaksanakan dengan ketentuan anggaran belanja negara. Hukum pajak bertugas menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat yang berkaitan dengan penetapan pajak, kemudian merumuskan dalam peraturan hukum dan menafsirkannya dengan memperhatikan latar belakang ekonomis. Hukum pajak memuat unsur-unsur Hukum Tata Negara, Hukum Pidana dan Hukum Acara Pidana⁴¹.

Selanjutnya, Sumyar dalam bukunya *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan* menyatakan secara konvensional, hukum dibagi menjadi dua bagian

⁴⁰ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Refika Aditama, 2003), hal. 1.

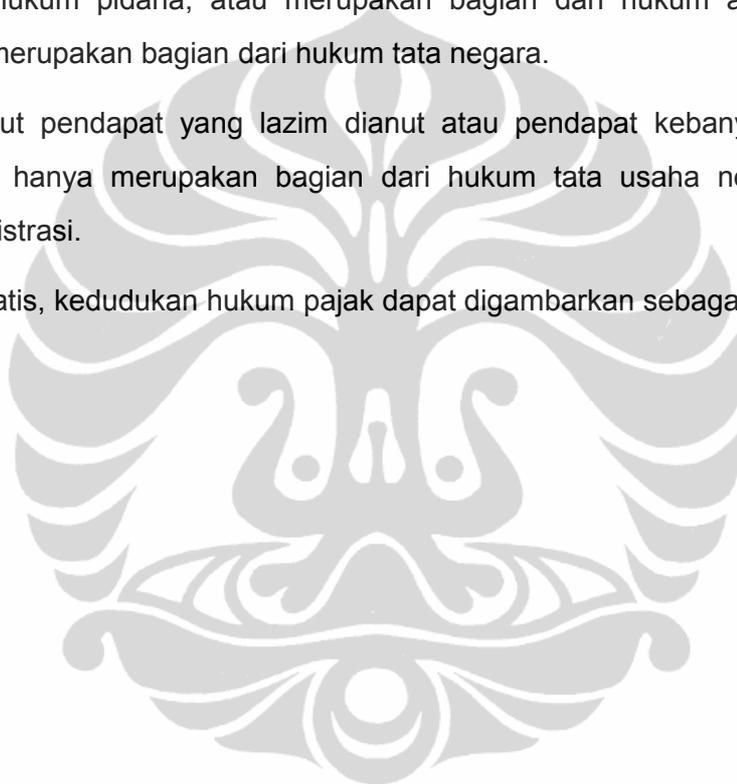
⁴¹ Yulies Tiena Masriani, *Pengantar Hukum Indonesia*, (Sinar Grafika: Jakarta, 2004), hal. 18.

besar yaitu hukum privat dan hukum publik. Hukum privat sendiri dibagi menjadi hukum perdata dan hukum dagang. Selanjutnya hukum publik dibagi menjadi dibagi menjadi hukum pidana, hukum tata usaha negara (hukum administrasi negara), dan hukum tata negara⁴².

Para ahli umumnya sependapat hukum pajak merupakan bagian atau cabang hukum publik. Perbedaannya terletak di bagian mana yang merupakan bagian dari hukum pidana, atau merupakan bagian dari hukum administrasi negara atau merupakan bagian dari hukum tata negara.

Menurut pendapat yang lazim dianut atau pendapat kebanyakan ahli, hukum pajak hanya merupakan bagian dari hukum tata usaha negara atau hukum administrasi.

Secara skematis, kedudukan hukum pajak dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Kedudukan Hukum Pajak (Sumber: *Sumyar, Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan, hal 9*)

Berbeda dengan pendapat konvensional, P.J.A. Andriani justru berpandangan agar supaya kepada hukum pajak diberikan tempat yang tersendiri di samping hukum administratif karena hukum pajak juga mempunyai

⁴² Sumyar, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, (Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, 2004), hal. 54.

tugas yang bersifat lain daripada hukum administratif pada umumnya⁴³. Pandangan yang demikian itu biasa disebut penganut otonomi hukum pajak.

Ada dua alasan yang dipakai Andriani untuk sampai pada pendapat yang demikian. *Pertama*, hukum pajak mempunyai tugas yang bersifat lain dari hukum administrasi pada umumnya yaitu hukum pajak juga digunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian negara. *Kedua*, hukum pajak umumnya mempunyai tata tertib dan istilah-istilah tersendiri untuk lapangan pekerjaannya.

Senada dengan Andriani, Kusumadi Pudjosewojo dalam bukunya menyatakan: Ada juga lapangan-lapangan baru, yang asalnya dari satu lapangan hukum yang lama. Sebagian dari lapangan lama itu menyendiri dan berdiri sendiri. Umpamanya hukum fiskal atau hukum pajak. Ini asalnya dari hukum tata usaha⁴⁴.

Pendapat Andriani ini banyak mendapat kritik dari kebanyakan sarjana, karena seolah-olah hukum pajak bersifat otonom atau berdiri sendiri terlepas dari cabang hukum lain. Padahal kenyataannya tidak demikian. Hukum pajak mempunyai hubungan erat dengan hukum pajak lain seperti hukum perdata dan hukum pidana.

Hukum pajak dibagi menjadi hukum pajak material dan hukum pajak formal. Dalam setiap undang-undang, hukum pajak material dan hukum pajak formal dapat berdampingan walaupun dalam undang-undang yang terpisah⁴⁵.

a. Hukum Pajak Material

Hukum pajak material adalah hukum pajak yang memuat norma-norma yang menerangkan tentang:

- i. Keadaan-keadaan, perbuatan-pebuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenai pajak (objek pajak) atau sasaran yang akan dikenai pajak;

⁴³ Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hal. 10.

⁴⁴ Kusumadi Pudjosewojo, *Pedoman Pelajaran Tata Hukum Indonesia*, (Jakarta: P.D. Aksara, 1971), hal. 76.

⁴⁵ Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hal. 44.

- ii. Siapa-siapa yang harus dikenai pajak (subjek pajak);
- iii. Berapa besarnya pajak (tarif pajak);
- iv. Sanksi-sanksi dalam hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak.

Ketentuan-ketentuan hukum pajak material mutlak harus ditempatkan dalam undang-undang, yang meliputi objek, subjek, dan besarnya tarif sehingga dalam undang-undang harus ditentukan dengan jelas siapa (subjek) yang dikenakan pajak, apa (objek) yang dikenakan pajak, dan berapa besarnya pajak (tarif pajak). Kesemuanya ini adalah untuk memberikan kepastian hukum. Perubahan terhadap subjek, objek dan tarif juga harus ditentukan dengan undang-undang.

b. Hukum Pajak Formal

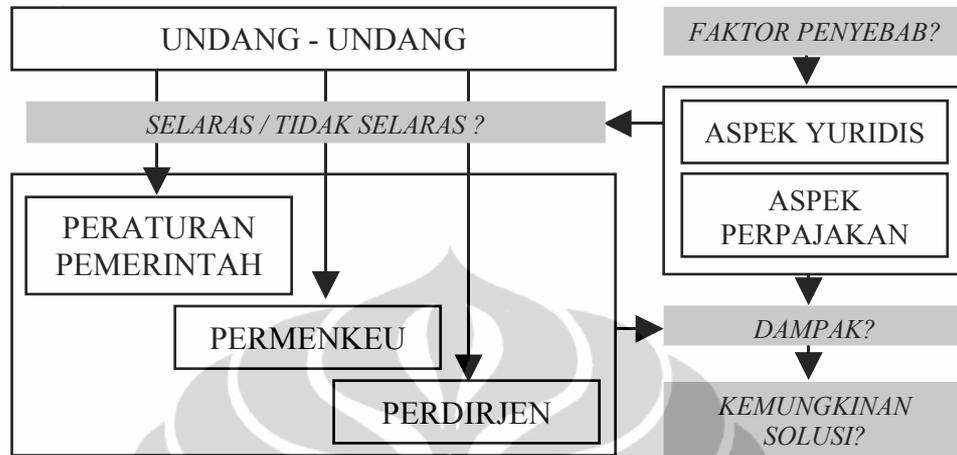
Hukum pajak formal adalah hukum pajak yang memuat tata cara untuk menjelmakan atau mewujudkan hukum pajak material menjadi suatu kenyataan. Hukum pajak formal memuat ketentuan-ketentuan tentang:

- i. Tata cara (prosedur) penetapan jumlah utang pajak;
- ii. Hak-hak fiskus untuk mengadakan pengawasan;
- iii. Kewajiban pembukuan;
- iv. Prosedur pelunasan utang pajak;
- v. Prosedur pengajuan surat keberatan dan sebagainya.

Tujuan hukum pajak formal adalah untuk melindungi baik fiskus maupun wajib pajak. Jadi untuk memberikan jaminan bahwa hukum materialnya akan terselenggara setepat-tepatnya. Hukum pajak formal mengabdikan pada hukum pajak materialnya.

B.3. Kerangka Konseptual

Analisis yang akan dilakukan dalam penelitian secara konseptual dapat digambarkan sebagaimana diagram di bawah ini.



Gambar 2. Kerangka Konseptual

Secara garis besar, dalam diagram kerangka konseptual tersebut terlihat bahwa ada tiga tingkatan peraturan perundang-undangan yang akan diuji keselarasannya terhadap UU, yaitu pada tingkatan PP, Permenkeu, dan Perdirjen. Ketiga tingkatan peraturan perundang-undangan tersebut dikelompokkan dalam satu wilayah yang sama yang menandakan bahwa tidak menutup kemungkinan adanya analisis yang mengacu kepada peraturan perundang-undangan pada tingkatan yang sama atau kepada peraturan perundang-undangan lain yang tingkatannya berada di bawah UU. Sementara permasalahan-permasalahan penelitian (*Selaras/Tidak Selaras, Faktor Penyebab dan Dampak*) yang akan diungkap terlihat dalam elemen diagram yang bercetak miring (*italic*).

Permasalahan-permasalahan penelitian ini akan dianalisis baik dari segi yuridis maupun dari segi perpajakan. Penelitian ini kemudian akan mengungkap dampak dari ketidakselarasan peraturan perpajakan secara teoritis yuridis dan secara praktis. Dari segi yuridis, permasalahan akan dianalisis dari sudut pandang azas perundang-undangan dan landasan pembentukan undang-undang (landasan filosofis, yuridis, dan sosiologis). Dari segi pajak, permasalahan akan dianalisis dari sudut pandang azas pemungutan pajak dan unsur-unsur pajak. Setelah permasalahan penelitian ini terjawab, penelitian ini berupaya pula untuk mengajukan kemungkinan-kemungkinan solusinya.

C. Asas-asas Hukum Pajak

Menurut Rochmat Soemitro, asas merupakan sesuatu yang melandasi, mendasari, serta mendukung suatu peraturan, baik berupa falsafah, prinsip atau dasar⁴⁶. Asas hukum pajak adalah asas hukum (umum) yang diterapkan di bidang pajak. Dengan demikian, asas hukum adalah asas yang berlaku secara umum dalam bidang hukum, maka asas hukum pajak adalah asas khusus, dan berada di samping asas hukum khusus lainnya. Ada kalanya asas hukum khusus berlaku pula dalam asas hukum umum, tetapi belum tentu asas hukum umum berlaku dalam asas hukum khusus.

Hartono Hadisoeparto dalam buku *Pengantar Tata Hukum Indonesia* menyatakan berkaitan dengan terbitnya undang-undang, dianut beberapa asas perundang-undangan sebagai berikut⁴⁷:

- a. Undang-undang tidak berlaku surut.
- b. Undang-undang yang berlaku kemudian membatalkan undang-undang yang terdahulu. Asas ini juga dikenal dengan suatu adagium *lex posteriore derogat lex priori* yang undang-undang baru itu merubah/meniadakan undang-undang lama yang mengatur materi yang sama.
- c. Undang-undang yang dibuat oleh penguasa yang lebih tinggi mempunyai kedudukan yang lebih tinggi pula.
- d. Undang-undang yang bersifat khusus mengesampingkan undang-undang yang bersifat umum. Asas ini dikenal dengan adagium *Lex specialis derogat lex generali* yang berarti undang-undang yang khusus lebih diutamakan daripada undang-undang yang umum.
- e. Undang-undang tidak dapat diganggu gugat.

Khusus dalam bidang perpajakan, beberapa ahli memberikan pedoman yang harus dipegang teguh oleh pembuat kebijakan. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations*⁴⁸ memberikan asas-asas yang harus dipenuhi. Asas-asas ini disebut juga *the four maxims* yang meliputi: *Equality*, *Certainty*, *Convenience* dan *Economy*.

a. *Equality*

⁴⁶ Soemitro (A), *Op.cit.*, hal. ix.

⁴⁷ Hartono Hadisoeparto, S.H., *Pengantar Tata Hukum Indonesia*, (Yogyakarta: Liberty, 2000), hal. 24-25.

⁴⁸ Moh. Zain dan Kustadi Arinta, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*, (Bandung: 1984), hal. 34.

Pajak harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut, dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya. Pembebanan pajak itu dianggap adil apabila setiap wajib pajak yang menyumbangkan suatu jumlah untuk dipakai guna mengeluarkan pemerintah sebanding dengan kepentingannya dan dengan manfaat yang diterimanya dari pemerintah. Apabila pendekatan manfaat yang diterima (*benefits received approach*) tersebut tidak dapat diterapkan, karena yang memperoleh manfaat besar dari pengeluaran belanja negara adalah justru anggota masyarakat yang tidak mempunyai kemampuan untuk membayar pajak, maka penduduk harus membayar pajak sebanding dengan penghasilan yang didapatnya atas perlindungan pemerintah.

b. *Certainty*

Yang dimaksud oleh Adam Smith di sini adalah bahwa pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua wajib pajak dan seluruh masyarakat: berupa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya.

c. *Convenience*

Ketika wajib pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak menyulitkan wajib pajak, misalnya pada saat wajib pajak memperoleh penghasilan. Berdasarkan asas ini muncul dukungan yang kuat untuk menerapkan system pemungutan pajak yang disebut *pay-as-you-earn* (PAYE).

d. *Economy*

Biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya pemenuhan kewajiban pajak (*compliance costs*) bagi wajib pajak hendaknya sekecil mungkin

Dalam tesis ini secara khusus akan didalami tiga asas yang akan dijadikan parameter untuk menguji keabsahan fenomena peraturan perpajakan

yang terbit dalam dua tahun terakhir. Ketiga asas tersebut adalah asas keadilan, asas yuridis dan asas hierarki.

C.1. Asas Keadilan

Seperti disinggung sepintas di atas, bahwa dalam konsep *the four maxims* yang diusung Adam Smith, asas keadilan menempati maxim pertama. Jauh sebelum Adam Smith lahir, filsuf Yunani Aristoteles dalam bukunya *Rhetorica*, juga menekankan pentingnya keadilan dalam pembuatan hukum karena keadilan menjadi tujuan hukum itu sendiri.

Keadilan di mata Adam Smith adalah bagaimana pembagian tekanan pajak di antara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, di bawah perlindungan pemerintah. Dalam asas equality ini tidak diperbolehkan suatu Negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

Rochmat Soemitro dalam *Asas-asas Hukum Perpajakan* menyatakan dalam negara hukum, asas keadilan harus benar-benar dipegang teguh, baik dalam peraturan perundang-undangannya maupun dalam pelaksanaannya sehari-hari dalam prektiknya. Oleh karena itu menjadi syarat mutlak bagi pembuat undang-undang (legislatif) dan bagi pembuat kebijakan (pemerintah) untuk memperhatikan dan mempertimbangkan syarat-syarat keadilan. Asas keadilan dalam pembuatan undang-undang dapat dirinci lebih lanjut menjadi sub-asas sebagai berikut⁴⁹:

- a. Asas *equality* atau asas persamaan,
- b. Asas *equity* atau asas kepatutan,
- c. Asas sesuai daya pikul, dan
- d. Asas non-diskriminatif.

Asas *equality* berarti bahwa wajib pajak yang berada dalam keadaan yang sama harus dibebani dengan pajak yang sama. Yang perlu diperhatikan adalah kriteria kesamaan tersebut, yang dalam undang-undang harus ditentukan

⁴⁹ Soemitro (A), *Op.cit*, hal. 8.

secara jelas dan tegas. Jika yang dijadikan tolok ukur adalah daya pikul, maka harus ditentukan dengan tegas pula apa yang dimaksud dengan daya pikul itu, bagaimana cara menghitungnya dan lain sebagainya.

Asas *equity* atau asas kepatutan adalah wajib pajak yang merasa diperlakukan secara tidak adil dalam lapangan pajak dapat mengajukan permohonan kepada pejabat yang berwenang untuk menghapuskan atau menurunkan pajak yang telah dikenakan padanya yaitu dalam hal undang-undang sudah benar diterapkan tetapi masih terdapat ketidakadilan yang besar.

Di Indonesia penerapan asas *equity* ini didasarkan kepada Ordonansi Keadilan yang diatur dalam STBL 1929 No. 187 jo STBL 1940 No. 226. Direktur Jenderal Pajak pada 1990 mengacu kepada ordonansi ini melalui Surat Edaran No. SE-18/PJ.45/1990 tentang Penyelesaian Penetapan Pajak dan Keberatan Tahun Pajak 1983 dan Sebelumnya.

Asas daya pikul adalah setiap wajib pajak membayar pajak sesuai dengan tingkat kemampuannya atau dalam berbagai literatur disebut sesuai daya pikulnya. A.J. Cohen Stuart, sebagaimana dikutip Rochmat Soemitro, menyatakan daya pikul itu tidak saja mengenai pemenuhan kebutuhan konsumtif melainkan juga mengenai pemenuhan seluruh kebutuhan yang mungkin dapat dicapai. Kekuatan untuk membayar pajak baru ada apabila berbagai kebutuhan primer untuk hidup telah terpenuhi. Dengan demikian, pungutan pajak menurut daya pikul ialah pungutan pajak yang mengurangi kekayaan seseorang dengan persentase yang sama sehingga sesudah pembayaran pajak itu, tersisa suatu persentase yang sama dari setiap orang⁵⁰.

Asas non-diskriminatif mempunyai pengertian bahwa dalam semua kasus pajak yang sama, peraturan pajak harus diberlakukan/diterapkan secara sama dan seragam. Peraturan pajak tidak diterapkan berbeda dengan alasan perbedaan golongan, politik, suku bangsa, agama dan perbedaan stratifikasi sosial lainnya.

Dalam hukum pajak, kepastian hukum sangat diperlukan karena ini mengenai kewajiban setiap warga negara/orang terhadap negara. Kepastian

⁵⁰ Soemitro (A), *Op.cit.*, hal. 12.

hukum yang tersimpul dalam undang-undang banyak tergantung pada ketegasan, kejelasan, kepastian yang disebabkan oleh kalimat undang-undang.

Victor Thuronyi menambahkan dalam prinsip keadilan, juga perlu ditambahkan prinsip *equality befor the law* yang berlaku pada seluruh bidang hukum tidak terbatas pada hukum pajak semata. Prinsip ini sering pula disebut sebagai penerapan konsep legalitas secara materiil yang mengamanatkan bahwa hukum harus berlaku bagi seluruh anggota masyarakat, tanpa melihat status dan tanpa pengecualian. Secara prosedural, prinsip ini melarang siapa pun untuk mendapat perlakuan istimewa atau diskriminasi dalam hukum⁵¹.

C.2. Asas Yuridis

Rochmat Soemito memberi batasan hukum sebagai perangkat kaidah yang mengatur kehidupan manusia dalam pergaulan masyarakat. Salah satu aspek penting dalam hukum adalah sifat normatifnya yang berupa patokan atau pedoman yang harus dituruti atau diatati oleh semua pihak.

Sudah menjadi pengetahuan umum (*communis opinio doctorum*) bahwa tugas hukum adalah menjamin kepastian hukum. Kepastian hukum dapat tercapai apabila hukum itu berbentuk hukum tertulis (undang-undang) yang di dalamnya merupakan suatu peraturan yang sistematis, logis dan pasti. Oleh karena itu hukum atau undang-undang tidak boleh memuat aturan-aturan yang saling bertentangan satu sama lain dan juga sampai terdapat ketentuan serta istilah yang dapat ditafsirkan secara berlainan. Kepastian hukum sendiri mengacu kepada suatu kondisi dimana ketentuan undang-undang tidak boleh menimbulkan keragu-raguan, dan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus-menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Sebagaimana produk hukum pada umumnya, peraturan perpajakan juga tidak mampu memprediksi seluruh dampak dari penerapannya sehingga interpretasi secara dinamis dan kemungkinan amandemen merupakan hal yang

⁵¹ Thuronyi, *Op.cit.*, hal. 19.

substansial dalam implementasinya. Untuk kepentingan ini, suatu negara umumnya memiliki lembaga yang secara khusus berwenang menginterpretasikan suatu peraturan, dan atau mendelegasikan tugas interpretasi tersebut kepada lembaga-lembaga tertentu⁵².

Yang dimaksud dengan penafsiran suatu ketentuan undang-undang adalah memberikan arti dan maksud peraturan-peraturan tersebut. UU terdiri dari susunan kata-kata dan bila kata-kata itu tidak jelas, atau mempunyai arti ganda atau tidak menentu makna dan artinya harus dijelaskan.

UU dapat ditafsirkan dalam arti subjektif atau objektif. Dalam arti subjektif, penafsir mencoba menetapkan maksud dan arti undang-undang menurut maksud pembuat undang-undang. Dalam arti objektif, penafsir menafsirkan teks undang-undang lepas daripada pendirian pembuat undang-undang.

Setiap orang dapat melakukan penafsiran, tetapi penafsiran yang mengikat adalah hanya (1) penafsiran yang diberikan oleh pembuat undang-undang sendiri yang diletakkan dalam salah satu pasal UU yang bersangkutan dan (2) penafsiran yang dilakukan oleh badan pengadilan yang berwenang. Dengan demikian, penafsiran yang diberikan oleh administrasi pajak tidak final dan tidak mengikat, dan masih dapat dipermasalahkan di hadapan pengadilan⁵³. Peradilan pajak sendiri dalam arti luas mencakup suatu proses penyelesaian semua bentuk, dan macam sengketa pajak, baik oleh pejabat administrasi pajak maupun oleh badan peradilan pajak yang independen⁵⁴.

Hakim pengadilan dalam memberikan arti kepada suatu hal tentunya melakukan interpretasi menurut cara-cara yang lazim dalam hukum, sebelum sampai pada putusan akhir. Beberapa cara penafsiran dalam hukum adalah sebagai berikut.

- a. Penafsiran otentik, yaitu penafsiran yang diberikan oleh legislator (pembuat undang-undang) sendiri yang dimuat dalam pasal-pasal pertama dari suatu undang-undang.

⁵² *Ibid.*, hal. 33-34.

⁵³ Rochmat Soemitro (D), *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, (Bandung: PT Eresco, 1988), hal. 9.

⁵⁴ Abroni Nasution, *Peradilan Pajak di Indonesia*, Seri Kajian Fiskal dan Moneter No. 14, (Jakarta: Center for Fiscal and Monetary Studies, 1994), hal. 27.

- b. Penafsiran sistematis, yaitu suatu penafsiran yang dilakukan dalam hubungan dengan ketentuan-ketentuan lain dalam undang-undang itu, atau undang-undang pajak lainnya.
- c. Penafsiran historis, yaitu penafsiran yang dihubungkan dengan sejarah terjadinya undang-undang itu atau yang bertalian dengan perkembangan hukum yang bersangkutan.
- d. Penafsiran teleologis atau sosiologis, yaitu penafsiran yang dilakukan dengan mengingat hubungan sosiologis dalam masyarakat.
- e. Penafsiran analogi, yaitu cara penafsiran yang dilakukan dengan mengembalikan hal-hal pada pokok atau asas yang lebih luas, jadi menjadi lebih luas, karena untuk soal khusus itu tidak terdapat peraturannya. Penafsiran analogi ini tidak dapat diberlakukan dalam hukum pajak karena akan memperluas pengenaan pajak kepada hal-hal yang tidak diatur dalam undang-undang yang bersangkutan.
- f. Dalam buku asas-asas hukum pajak, Rochmat menambahkan dua asas lagi yaitu asas gramatikal/tata bahasa dan asas *a contrario*.

Rochmat membagi pengertian kepastian hukum dalam dua segi. Pertama, dalam hal terjadi perselisihan, kedua belah pihak dapat menentukan kedudukan masing-masing. Kedua, adanya jaminan perlindungan terhadap kedua belah pihak dari tindakan hakim yang sewenang-wenang.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa hukum pajak harus dapat memberi perlindungan hukum berupa keadilan, baik bagi masyarakat wajib pajak maupun kepada negara. Peraturan yang dibentuk harus jelas dan tegas. Dalam hukum pajak, kepastian hukum sangat diperlukan karena ini mengenai kewajiban setiap warga negara/orang terhadap negara. Kepastian hukum yang tersimpul dalam undang-undang banyak tergantung pada ketegasan, kejelasan, kepastian yang disebabkan oleh kalimat undang-undang. Dalam membuat undang-undang perpajakan atau hukum pajak maka beberapa faktor harus menjadi perhatian, yaitu: materi objek, subjek yang dituju, tempat, waktu, pendefinisian, penyempitan/perluasan, ruang lingkup, penggunaan bahasa hukum, penggunaan istilah baku dan syarat-syarat lain.

C.3. Asas Hierarki

Yulies Tiena Masriani dalam bukunya *Pengantar Hukum Indonesia* menyatakan tata urutan peraturan perundang-undangan disusun berdasarkan tinggi rendahnya lembaga penyusun peraturan perundangan dan menunjukkan tinggi rendahnya tingkat kedudukan masing-masing peraturan tersebut. Oleh karena itu, tata urutan atau hierarki peraturan perundang-undangan tidak dapat diubah atau dipertukarkan tingkat kedudukannya⁵⁵.

Masriani menyatakan peraturan perundangan yang lebih rendah tingkat kedudukannya tidak boleh bertentangan isinya dengan peraturan perundangan lain yang lebih tinggi tingkat kedudukannya.

Peraturan atau keputusan Mahkamah Agung, Badan Pemeriksa Keuangan, menteri, Bank Indonesia, badan, lembaga, atau komisi setingkat yang dibentuk oleh pemerintah tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang termuat dalam tata urutan peraturan perundang-undangan ini.

Dalam perkembangan ketatanegaraan, hirarki aturan hukum yang berlaku di Indonesia saat ini mengacu pada Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Secara berurutan berdasarkan ketentuan Pasal 7 ayat (1) hirarki aturan hukum tersebut, yaitu:⁵⁶

- (a) UUD 1945;
- (b) UU/Perpu;
- (c) PP;
- (d) Perpres;
- (e) Perda.

Dari bunyi Pasal 7 ayat (1) tersebut kemudian dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 7 ayat (4) Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, sehingga bentuk aturan hukum dalam ketentuan Penjelasan Pasal 7 ayat (4) tersebut, yaitu:⁵⁷

⁵⁵ Masriani, *Op.cit.*, hal. 21.

⁵⁶ Indonesia (A), *Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, LNRI tahun 2004 nomor 53 TLNRI Nomor 4389, Pasal 7 Ayat (1).

⁵⁷ Bunyi Penjelasan Pasal 7 ayat (4) tersebut adalah:

1. UUD RI Tahun 1945;
2. UU;
3. PP;
4. Peraturan Presiden;
5. Peraturan Daerah;
6. Peraturan MPR;
7. Peraturan DPR;
8. Peraturan DPD;
9. Peraturan BPK;
10. Peraturan MA;
11. Peraturan MK;
12. Peraturan Gubernur Bank Indonesia;
13. Peraturan Menteri;
14. Peraturan Kepala Badan;
15. Peraturan Komisi;
16. Peraturan DPRD Provinsi;
17. Peraturan Gubernur;
18. Peraturan DPRD Kabupaten;
19. Peraturan Bupati;
20. Peraturan Walikota;
21. Peraturan Desa.

Dalam peraturan perpajakan hierarki perundang-undangan adalah sebagai berikut⁵⁸:

1. Undang-undang Dasar 1945
2. UU
3. PP
4. Peraturan Presiden
5. Peraturan Menteri Keuangan
6. Peraturan Direktur Jenderal Pajak

“Jenis peraturan perundang-undangan selain dalam ketentuan ini, antara lain peraturan yang dikeluarkan oleh MPR dan DPR, DPD, MA, MK, BPK, Gubernur Bank Indonesia, Menteri, Kepala Badan, Lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk oleh UU atau pemerintah atas perintah UU, DPRD Provinsi, Gubernur, DPRD Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat”.

⁵⁸

Diolah dari Rochmat Soemitro (A), *Op.cit.*, hal. 56.

7. Peraturan Direktur Pajak
8. Peraturan Kanwil
9. Peraturan Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

Tata urutan peraturan perundang-undang di atas dengan jelas menunjukkan bahwa peraturan yang di bawahnya tidak boleh melampaui peraturan-peraturan di atasnya. Dengan kata lain, hierarki perundang-undangan menentukan sah tidaknya sebuah peraturan.

Undang-undang adalah peraturan perundang-undangan yang tertinggi di Indonesia.⁵⁹ Undang-undang adalah peraturan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat, serta disetujui bersama oleh Presiden.⁶⁰ Undang-undang merupakan peraturan yang mengatur lebih lanjut ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Dasar 1945.⁶¹

D. Asas Pemerintahan Yang Baik

Masriani menyatakan untuk mencegah penyalahgunaan jabatan atau wewenang, atau lebih tepat untuk mencapai pemerintahan yang baik, bersih dan berwibawa maka administrasi pemerintahan harus memenuhi paling tidak dua asas berikut⁶²:

1. Asas-asas mengenai prosedur dan/atau proses pengambilan keputusan, yang apabila dilanggar maka secara otomatis keputusan yang bersangkutan batal demi hukum tanpa pemeriksaan lagi kasusnya. Asas-asas yang termasuk di dalamnya adalah:
 - a. Asas bahwa orang-orang yang ikut menentukan atau dapat mempengaruhi terjadinya keputusan tidak boleh mempunyai kepentingan

⁵⁹ Maria Farida Indrati S., Ilmu Perundang-Undang (Jenis, Fungsi dan Materi Muatan), Buku I, (Yogyakarta: 2007), hal. 215.

⁶⁰ Indonesia (A), *Op. Cit.*, Pasal 5 ayat (1) dan Pasal 20.

⁶¹ *Ibid.* Menurut Farida Indrati S., UUD 1945 tidak tepat kalau dikatakan sebagai peraturan perundang-undangan karena UUD 1945 terdiri dari dua kelompok norma hukum, yaitu:

1. Pembukaan UUD 1945 yang merupakan *Staatfundamentalnorm* atau Norma Fundamental Negara yang merupakan norma hukum tertinggi yang bersifat *pre-supposed* dan merupakan landasan filosofis, norma hukumnya masih bersifat garis besar dan masih bersifat umum, serta merupakan norma hukum tunggal. Dalam arti tidak dilekati oleh norma hukum yang berisi sanksi.
2. Batang Tubuh UUD 1945 merupakan *Staatsgerundgesetz* atau Aturan Dasar Negara/Aturan Pokok Negara yang merupakan garis-garis besar atau pokok-pokok kebijaksanaan negara untuk menggariskan tata cara pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang mengikat umum.

⁶² Masriani, *Op. Cit.*, hal. 56.

- pribadi (vested interest) di dalam keputusan tersebut, baik secara langsung atau tidak langsung;
- b. Asas bahwa keputusan yang merugikan atau mempengaruhi hak-hak seorang warga masyarakat atau warga Negara tidak boleh diambil sebelum memberi kesempatan kepada warga tersebut untuk membela kepentingannya;
 - c. Asas, bahwa konsiderans (pertimbangan, motivering) keputusan, wajib cocok dengan atau membenarkan dictum (penetapan) daripada keputusan tersebut, dan bahwa konsiderans menggunakan fakta-fakta yang benar.
2. Asas-asas mengenai kebenaran fakta yang dipakai sebagai dasar untuk membuat keputusan. Termasuk dalam kategori ini adalah sebagai berikut:
- a. Asas larangan kesewenang-wenangan. Perbuatan atau keputusan sewenang-wenang adalah suatu perbuatan atau keputusan administrasi Negara yang tidak mempertimbangkan semua faktor yang relevan dengan kasus yang bersangkutan secara lengkap dan wajar, sehingga tampak atau terasa oleh orang-orang yang berpikir sehat/normal adanya ketimpangan.
 - b. Asas larangan the Tournement De Pouvoir, yaitu larangan menyalahgunakan jabatan atau wewenang dalam segala bentuk keputusan berupa surat keputusan, peraturan daerah, dan sebagainya, tidak boleh disalahgunakan.
 - c. Asas kepastian hukum, yaitu sikap atau keputusan pejabat administrasi negara harus mampu berpikir, mempertimbangkan segala sesuatunya dan melakukan evaluasi sedemikian rupa. Dengan hal ini mereka benar-benar mempunyai kemantapan jiwa untuk memperlakukan kasus-kasus yang sama dengan cara dan kesudahan yang sama, tidak pandang bulu serta tidak pilih kasih.
 - d. Asas batal karena kecerobohan pejabat yang bersangkutan, yaitu apabila seorang pejabat administrasi negara telah mengambil keputusan secara ceroboh dan kurang teliti di dalam mempertimbangkan faktor-faktor yang dikemukakan oleh seorang warga masyarakat yang menguntungkan

baginya sehingga warga masyarakat yang bersangkutan dirugikan. Keputusan tersebut menjadi batal dan harus segera diterbitkan keputusan yang baru.

E. Lembaga Penyelesaian Sengketa

Sengketa atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dan administrasi pajak dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu sengketa yang bersifat khusus yaitu sengketa terhadap keputusan yang diterbitkan oleh administrasi pajak dan sengketa yang bersifat umum yaitu sengketa atau perbedaan pendapat terhadap suatu peraturan perundang-undangan. Lembaga atau institusi yang menangani kedua jenis perbedaan pendapat itu berbeda.

Perbedaan pendapat yang muncul karena perbedaan penafsiran terhadap pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan terjadi antara wajib pajak dan administrasi pajak. Sebagaimana diatur dalam Pasal 25 Undang-undang No. 28/2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, wajib pajak hanya dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
- e. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Terhadap permohonan keberatan itu, Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan. Bila masih belum puas, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1) UU KUP.

Dalam hal terjadi perbedaan penafsiran terhadap suatu peraturan perundang-undangan, sistem hukum nasional mengenal adanya *judicial review* atau uji material yang dapat ditempuh oleh masyarakat kepada lembaga yang diberi wewenang untuk menangani perbedaan (dispute) peraturan perundang-undangan. Lembaga yang diberi wewenang untuk menangani masalah tersebut adalah:

1. Mahkamah Konstitusi. Berdasarkan Pasal 12 Undang-Undang No. 4/2004 tentang Kekuasaan Kehakiman, Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara RI Tahun 1945.

Mahkamah Agung. Berdasarkan Pasal 11 ayat (2) huruf b Undang-Undang No. 4/2004 tentang Kekuasaan Kehakiman, Mahkamah Agung berwenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang. Penjelasan pasal tersebut menyatakan ketentuan ini mengatur tentang hak uji Mahkamah Agung terhadap peraturan perundang-undangan yang lebih rendah dari undang-undang. Hak uji tersebut dapat dilakukan terhadap materi muatan ayat, pasal, dan/atau bagian dari peraturan perundang-undangan tersebut yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi maupun terhadap pembentukan peraturan perundang-undangan tersebut.