

## Kepastian Hukum di Bidang Perpajakan yang Berbasis Cita Hukum Pancasila\*

Henry Dianto P. Sinaga\*\*

\*\*Program Doktor Hukum Universitas Diponegoro, email: sinagahenrydp@gmail.com.

Article	Abstract
<p><b>Keywords:</b> a priori, legal certainty, tax, Pancasila.</p> <p><b>History of Article</b> Received: May 12, 2024; Reviewed: May 14, 2024; Accepted: May 14, 2024; Published: May 15, 2024</p> <p><b>DOI:</b> 10.56282/jtlp.v2i2.499</p>	<p>The power of law in books tradition of tax law, whereas every applicable law in Indonesia must contain the meaning of Pancasila, has created disputes between taxpayer and tax authority. So that the legal certainty of tax law not only must be reconceptualized from only the <i>lex scripta</i>, <i>lex certa</i>, and <i>lex stricta</i> system, but also with the certainty of the legal values that can always be associated with the grundnorm of Pancasila by sticking to the creed that the law is used for human development on a regular basis. In order to generate the reconceptualization of legal certainty based on the ideology of Pancasila, needed the priority of a priori knowledge of all tax apparatus that can interpret tax law with the universal truth based on five principles of Pancasila. It is suggested to regulate the tax legal certainty definition in the future tax law reform, which can minimize tax disputes.</p>

### A. PENDAHULUAN

Amanat Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 23A Amandemen Keempat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD RI 1945) menegaskan bahwa sebagai negara hukum, setiap pemungutan pajak di Indonesia harus berdasarkan undang-undang (UU), yang selanjutnya telah diejawantahkan dalam bentuk beberapa UU, seperti UU KUP,<sup>1</sup> UU PPh,<sup>2</sup> UU PPSP,<sup>3</sup> dan UU Pengadilan Pajak.<sup>4</sup> Namun

\* Artikel ini merupakan kajian ilmiah pribadi peneliti dan tidak mencerminkan pendapat/kebijakan institusi.

<sup>1</sup> Indonesia, Undang-Undang (UU) Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi

dalam perjalanan waktu, pemungutan pajak berdasarkan UU tersebut sangat kental dengan tradisi ber hukum *civil law*, yang didominasi oleh hukum modern yang sangat mensakralkan teks hukum. Hal ini diistilahkan oleh Rahardjo sebagai cara ber hukum yang mempertahankan *status quo* yang bergandengan dengan pemikiran yang positivistik-analitis yang kecenderungannya menerima hukum sebagai skema yang final dan lebih membaca UU sebagai mengeja UU daripada memaknainya. Cara ber hukum tersebut telah merisaukan karena komunitas hukum telah melazimkannya dengan mendalilkan dan mendalikhkannya sebagai alasan untuk menjaga kepastian hukum.<sup>5</sup>

Adanya amanat konstitusi agar setiap pemungutan pajak harus berdasarkan UU, ternyata dalam pelaksanaannya, masih diwarnai dengan berbagai sengketa yang terjadi antara Wajib Pajak (WP) dan otoritas pajak di Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Banyaknya WP yang mengajukan keberatan pajak dan banding pada peradilan pajak, dan terjadinya perbedaan antara putusan Pengadilan Negeri (PN), Pengadilan Tinggi (PT), dan Mahkamah Agung (MA) dalam suatu tindak pidana perpajakan adalah sebagian fakta yang membuktikan bahwa kepastian hukum telah disalahartikan menjadi hanya sekedar kepastian UU/Peraturan. Memang, sengketa pajak yang terjadi selama ini, selain dapat diartikan sebagai akibat penerapan hukum sebagai skema yang final dan sebagai ejaan UU, di pihak ternyata dapat diartikan sebagai sarana mencari keadilan dan atau kepastian hukum bagi Wajib Pajak, yang timbul akibat ciri dan corak sistem pemungutan pajak di Indonesia yang mengadopsi *self assessment system*,<sup>6</sup> sehingga menyebabkan pajak yang sebenarnya terutang menjadi pasti bila telah *inkracht* dan/atau telah memenuhi daluwarsa tidak diterbitkannya surat ketetapan pajak (SKP)<sup>7</sup> dan/atau daluwarsa penagihan pajak<sup>8</sup> dan/atau daluwarsa penuntutan tindak pidana pajak.<sup>9</sup>

Sengketa pajak di Indonesia dapat terjadi di Pengadilan Pajak dan atau di luar Pengadilan Pajak (seperti di PN, Pengadilan Tata Usaha Negara, Pengadilan Agama,

---

Undang-Undang (UU KUP), Lembaran Negara Republik Indonesia (LNRI) Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara (TLN) Nomor 4953.

<sup>2</sup> Indonesia, UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No. 36 Tahun 2008 (UU PPh), LNRI Tahun 2008 Nomor 133, TLN Nomor 4893.

<sup>3</sup> Indonesia, UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000 (UU PPSP), LNRI Tahun 2000 Nomor 129, TLN Nomor 3987.

<sup>4</sup> Indonesia, UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

<sup>5</sup>Satjipto Rahardjo, Hukum Progresif: Sebuah Sintesa Hukum Indonesia, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2009), hal. 90, 91.

<sup>6</sup> Pengertian *self assessment system* dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia mencakup kewajiban terhadap semua Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif untuk mendaftarkan diri sendiri pada kantor DJP, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) jo. Pasal 4 ayat (1) UU KUP, kewajiban untuk mengisi sendiri SPT dengan benar, lengkap, dan jelas dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor DJP, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (1) UU KUP, dan kewajiban untuk membayar atau menyetero sendiri pajak yang terutang dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (1) jo. Pasal 12 ayat (1) UU KUP.

<sup>7</sup> Sesuai Pasal 13 ayat (4) UU KUP yang menyatakan bahwa besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam SPT menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak (skp).

<sup>8</sup> Pasal 22 UU KUP.

<sup>9</sup> Pasal 40 UU KUP.

dan Komisi Informasi Pusat) yang sering materinya antara lain, penerbitan produk hukum seperti SKP,<sup>10</sup> surat tagihan pajak (STP), surat keputusan keberatan, Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak Terutang, dan penetapan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP).<sup>11</sup> Sengketa-sengketa tersebut meliputi pembetulan, keberatan, pengurangan pokok pajak, pengurangan atau penghapusan Sanksi Administrasi, pengurangan atau pembatalan SKP dan STP, dan pembatalan hasil pemeriksaan pajak/SKP hasil pemeriksaan.<sup>12</sup>

Selain banyaknya sengketa pajak akibat corak dan sistem pemungutan pajak di Indonesia, fakta akibat kecenderungan penerimaan hukum sebagai skema yang final dan semata-mata ejaan UU dapat terjadi seperti pada beberapa kasus pidana pajak. Misalnya, Putusan MA yang menyatakan terdakwa DP alias AK terbukti bersalah melakukan tindak pidana perpajakan sehingga dihukum penjara dan denda sebesar Rp. 53,88 milyar.<sup>13</sup> Putusan ini membatalkan Putusan PN Jakarta Selatan yang memutuskan tidak bersalah terdakwa DP alias AK dengan pertimbangan bukan terdakwa yang membuat KTP palsu, walaupun digunakan untuk keperluan sebagai komisaris perusahaan, karena disuruh HP yang telah memberikan terdakwa uang sebesar Rp. 5 juta setiap bulan.<sup>14</sup> Selain itu, terdapat Putusan MA yang menghukum penjara direktur CV. ANTS dan denda sebesar Rp. 41,15 milyar karena sengaja mempergunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.<sup>15</sup> Terdakwa AT yang mempergunakan faktur pajak tidak sah untuk SPT PPN Januari 2007 sampai September 2009 dengan kerugian pokok pajak sebesar Rp.15,13 milyar, ketika sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, telah beritikad baik mencicil sebesar Rp.8,27 milyar kepada Negara. Sehingga terdapat beberapa pendapat ahli dalam putusan tersebut yang memberikan opini yang meringankan terdakwa. Ahli Hukum Anggaran Negara dan Keuangan Publik antara lain menyatakan bahwa roh rezim keuangan negara (termasuk pajak) adalah penyelesaian secara administrasi karena negara mengutamakan pendapatan Negara, dan Ahli Pidana yang berpendapat bahwa pada tahapan administratif penyelesaian, ada proses penyicilan, yang merupakan suatu itikad baik dan oleh karenanya tidak ada kehendak untuk melakukan pelanggaran pajak, dan ada alasan pemaaf. Adanya pendapat tersebut menyiratkan bahwa kepastian hukum bukan hanya sebatas pengejaan UU.

Mengingat kepastian hukum yang sangat mensakralkan ejaan teks peraturan perundang-undangan (bukan memaknainya) padahal setiap peraturan yang berlaku di Indonesia harus terkandung makna Pancasila, serta masih banyaknya sengketa antara WP dengan otoritas pajak yang dianggap sebagai proses pencarian keadilan dan kepastian hukum sebagai akibat pengadopsian *self-assessment system*, maka

---

<sup>10</sup> Sesuai Pasal 1 angka (15) UU KUP yang berbunyi Surat ketetapan pajak (skp) adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

<sup>11</sup> Direktorat Jenderal Pajak, 2014, Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2014, hlm. 69.

<sup>12</sup> Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2015, hlm. 143.

<sup>13</sup> Mahkamah Agung, Putusan MA No. 2628 K/PID.SUS/2016.

<sup>14</sup> Pengadilan Negeri Jakarta Selatan, Putusan PN Jakarta Selatan Nomor 819/Pid.Sus/2015/PN.Jkt.Sel.

<sup>15</sup> Mahkamah Agung, Putusan MA No. 2583 K/PID.SUS/2016.

tulisan ini berusaha mencari jawaban terkait **dua permasalahan utama**, yaitu yang mempertanyakan:

1. Bagaimana konsep kepastian hukum di bidang perpajakan di Indonesia pada saat ini? dan
2. Bagaimana rekonseptualisasi kepastian hukum di bidang perpajakan di Indonesia yang berbasis cita hukum Pancasila?

## **B. ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

### **1. Kepastian Hukum di Bidang Perpajakan di Indonesia**

Tradisi *civil law* yang selama ini melekat dalam sistem hukum di Indonesia, yang berpegangan pada ejaan teks peraturan perundang-undangan, menurut Satjipto Rahardjo telah mengarah sebagai ideologi kepastian hukum, yang menyebabkan manusia menjadi terpaku pada pembacaan peraturan, sehingga sangat berisiko besar untuk meminggirkan keadilan dan ihwal masuk akal.<sup>16</sup> Hal ini tidak dapat sepenuhnya disalahkan karena anggapan kaum *positivist* yang menyatakan bahwa satu-satunya hukum yang diterima sebagai hukum adalah hukum yang dapat dipastikan kenyataannya dan keberlakuannya, yang mendapat bentuk positifnya dari penguasa yang berwenang.<sup>17</sup> Pemikiran ini identik dengan paradigma positivisme dalam ilmu alam yang memiliki asumsi-asumsi dasar berupa logiko-empirik, realitas objektif, reduksionis, deterministik dan bebas nilai. Pemikiran ini kemudian dalam ilmu hukum, tepatnya aliran *legal positivism*, yang berpandangan bahwa hukum tertulis lebih memberikan manfaat dalam ilmu hukum di Indonesia. Oleh karena itu, segala kajian hukum harus dibebaskan dari unsur-unsur yang bersifat tidak konkrit, tidak rasional, kebaikan, dan ajaran-ajaran moral lainnya.<sup>18</sup>

Memang tidak dapat disangkal bahwa cara berhukum tertulis masih tetap dibutuhkan di bidang perpajakan, karena perlunya perumusan kaidah-kaidahnya secara eksplisit dalam wujud peraturan demi untuk menjamin bahwa eksistensi kepastian hukum (pajak) sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 23A UUD 1945 tetap dijalankan. Bahkan, pentingnya hukum tertulis juga telah mempengaruhi negara-negara *common law system* sebagaimana Langdell menyatakan "*Strictly, every obligation is created by the law*",<sup>19</sup> dan Corbin menegaskan "*All enforceable obligations are created by law*".<sup>20</sup>

Terkait dengan kepastian hukum di bidang perpajakan, dalam peraturan perundang-undangan perpajakan banyak tercantum kata kepastian hukum, seperti

---

<sup>16</sup> Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir: Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2008), hal. 85.

<sup>17</sup> Theo Huijbers, *Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah*, (Yogyakarta: Penerbit Kanisius, 1982), hal. 128 dan 129.

<sup>18</sup> FX. Adji Samekto, *Menggugat Relasi Filsafat Positivisme dengan Ajaran Hukum Doktrinal*, "*Jurnal Dinamika Hukum*", Vol. 12, No. 1, Januari 2012, hal. 83.

<sup>19</sup> Jeremiah Smith, *Tort and Absolute Liability: Suggested Changes in Classification*, "*Harvard Law Review*", Vol. 30, No. 3, Januari 1917, hal. 257.

<sup>20</sup> *Loc.cit.*

pada penjelasan Pasal 2 ayat (4a),<sup>21</sup> penjelasan Pasal 17B ayat (2),<sup>22</sup> penjelasan Pasal 22 ayat (1),<sup>23</sup> penjelasan Pasal 40 UU KUP.<sup>24</sup> Namun banyaknya pencantuman kata kepastian hukum tersebut hanya sebatas kata, tanpa penjelasan yang memadai. Bahkan definisinya sampai saat ini hanya dalam konteks pengampunan pajak yang hanya menyatakan bahwa asas kepastian hukum dalam pelaksanaan pengampunan pajak adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum.<sup>25</sup> Jelas, definisi tersebut masih ambigu (kepastian hukum terhadap siapa? Terhadap WP Patuh-kah? Terhadap WP Tidak Patuh-kah? Terhadap Negara/Pemerintah-kah?) dan belum menyentuh substansi kepastian hukum pajak itu sendiri.

Ketidakpastian pengertian kepastian hukum di bidang perpajakan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan sendiri, mau tidak mau harus menepi ke pengertian kepastian hukum yang ada pada peraturan perundang-undangan yang berkenaan dengan hukum administrasi negara, yang diatur dalam Pasal 53 ayat 2 huruf b UU PTUN yang menyatakan bahwa Orang atau Badan Hukum perdata yang merasa kepentingannya dirugikan oleh suatu Keputusan Tata Usaha Negara (TUN) dapat mengajukan gugatan tertulis kepada pengadilan yang berwenang apabila Keputusan TUN tersebut bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan atau bertentangan dengan asas umum pemerintahan yang baik (AUPB), dimana salah satu asas dalam AUPB tersebut adalah asas kepastian hukum.<sup>26</sup> Kemudian penjelasan pasal tersebut menegaskan pengertian asas kepastian hukum, sebagaimana mengacu pada UU Penyelenggaraan Negara Yang Bebas KKN, sebagai asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatutan, dan keadilan dalam setiap kebijakan Penyelenggara Negara.<sup>27</sup> Kemudian, AUPB (yang didalamnya terdapat asas kepastian hukum) ditegaskan dalam Pasal 5 UU Administrasi Pemerintahan yang menyatakan bahwa penyelenggaraan administrasi pemerintahan berdasarkan asas legalitas, asas perlindungan terhadap hak asasi manusia (HAM), dan AUPB.<sup>28</sup>

Masih ambiguinya pengertian kepastian hukum dalam perundang-undangan tertentu dan masih minimnya pemahaman yang mendalam terkait kepastian hukum

---

<sup>21</sup> Penjelasan Pasal 2 ayat (4a) UU KUP menegaskan tentang **kepastian hukum** kepada Wajib Pajak maupun Pemerintah dalam hal penerbitan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan/atau pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) secara jabatan yang harus memperhatikan saat terpenuhinya persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

<sup>22</sup> Penjelasan Pasal 17B ayat (2) UU KUP menegaskan tentang **kepastian hukum** terhadap jangka waktu pemeriksaan pajak atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak atau PKP.

<sup>23</sup> Penjelasan Pasal 22 ayat (1) UU KUP menegaskan tentang **kepastian hukum** daluwarsa penagihan utang pajak tidak dapat ditagihkan lagi.

<sup>24</sup> Penjelasan Pasal 40 UU KUP menegaskan tentang **kepastian hukum** bagi Wajib Pajak, Penuntut Umum, dan Hakim dalam hal daluwarsa tindak pidana di bidang perpajakan.

<sup>25</sup> Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf a UU No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak).

<sup>26</sup> Indonesia, UU No. 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN).

<sup>27</sup> Pasal 3 UU No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (UU Penyelenggaraan Negara Yang Bebas KKN) beserta penjelasannya.

<sup>28</sup> Indonesia, UU No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (UU Administrasi Pemerintahan).

di bidang perpajakan (yang selama ini cenderung dipahami sebagai kepastian peraturan perundang-undangan), perlu untuk menggali lebih dalam makna sebenarnya kepastian hukum, selain yang telah didefinisikan dalam AUPB. Beberapa pakar hukum di Indonesia pernah berusaha untuk menyumbangkan pemikirannya tentang kepastian hukum. Hal tersebut perlu untuk disadari karena kepastian hukum bukan hanya diorientasikan pada kepastian peraturan perundang-undangan semata. Bahkan, Gustav Radbruch menegaskan bahwa suatu peraturan perundang-undangan yang ditegakkan melalui adanya kekuasaan negara yang memuat kewajiban dan memiliki validitas hukum. Namun, harus disadari bahwa kepastian hukum bukanlah satu-satunya faktor terselenggaranya hukum atau sebagai satu-satunya nilai, hukum yang harus ditegakkan tidak mutlak hanya berdasar pada kepastian hukum, tetapi keberlakuan kepastian hukum harus sejalan dengan dua nilai-nilai lainnya yaitu kemanfaatan dan keadilan.<sup>29</sup> Kemudian, pemikiran Gustav Radbruch tentang keberlakuan hukum yang tidak hanya bergantung pada kepastian hukum semata diperkuat dengan pemikiran Satjipto Rahardjo yang menegaskan bahwa peraturan bukan satu-satunya faktor yang menyebabkan munculnya kepastian hukum, juga faktor tradisi dan perilaku. Bila kepastian hukum hanya dikaitkan secara mutlak pada peraturan perundangan, maka yang muncul sebenarnya adalah “kepastian peraturan”, bukan atau belum kepastian hukum, yang berarti kehadiran suatu peraturan masih menimbulkan keragu-raguan akibat berkurangnya nilai kepastian tersebut, oleh karena dalam dunia perundang-undangan, suatu aturan dapat saling bertentangan dengan aturan lain.<sup>30</sup> Sehingga, kepastian hukum yang memiliki keterbatasan pada pembentukan peraturan perundang-undangan harus kembali melekat pada segala tindakan penegak hukumnya dalam menjalankan hukum dengan selalu berpedoman pada kapasitas nurani yang di dalamnya terdapat kejujuran, empati dan dedikasi dalam menjalankan hukum.<sup>31</sup>

Lebih lanjut tentang kepastian hukum, Utrecht berpendapat bahwa kepastian hukum meliputi kepastian oleh karena hukum dan kepastian dalam atau dari hukum. Kepastian oleh karena hukum tercapai apabila tugas hukum itu menjamin kepastian hukum hubungan-hubungan yang terdapat dalam pergaulan kemasyarakatan yang didalamnya tersimpul dua tugas lain yaitu hukum harus menjamin keadilan maupun hukum harus tetap berguna. Kepastian dalam (atau dari) hukum tercapai apabila hukum itu sebanyak-banyaknya hukum UU, yaitu dalam UU tersebut tidak ada ketentuan-ketentuan yang bertentangan, atau dalam artian bahwa UU berdasarkan suatu sistem yang logis, yaitu menurut logika dan pasti, UU ini dibuat berdasarkan realitas hukum, dan dalam UU tersebut tidak terdapat istilah-istilah yang dapat ditafsirkan secara berlainan-berlainan.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> Gustav Radbruch, *Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)*, penerjemah Bonnie Litschewski Paulson dan Stanley L. Paulson, “*Oxford Journal of Legal Studies*”, Vol. 26, No. 1, 1-11, 2006, hal. 6.

<sup>30</sup> Satjipto Rahardjo, 2008, *Op.cit.*, hal. 78, 79 dan 84.

<sup>31</sup> Satjipto Rahardjo, 2009, *Op.cit.*, hal. 4.

<sup>32</sup> E. Utrecht, *Pengantar Dalam Hukum Indonesia*, terjemahan Moh. Saleh Djindang, (Jakarta, Penerbit Sinar Harapan, 1989), hal. 13,62.

Kemudian, Jimly Asshiddiqie berpendapat bahwa dalam setiap Negara Hukum, segala tindakan pemerintahan harus didasarkan atas peraturan perundang-undangan yang sah dan tertulis yang harus ada dan berlaku lebih dulu atau mendahului tindakan atau perbuatan administrasi yang dilakukan. Namun, adanya prinsip normatif yang mensyaratkan setiap perbuatan atau tindakan administrasi harus didasarkan atas aturan atau *'rules and procedures'* sangat kaku dan dapat menyebabkan birokrasi menjadi lamban, sehingga sangat diperlukan penyeimbang yang dapat menjamin ruang gerak bagi para pejabat administrasi negara dalam menjalankan tugasnya. Penyeimbang tersebut berupa pengakuan adanya prinsip diskresi, yang memungkinkan para pejabat TUN atau administrasi negara mengembangkan dan menetapkan sendiri *'beleid-regels'* (*'policy rules'*) ataupun peraturan-peraturan yang dibuat untuk kebutuhan internal secara bebas dan mandiri dalam rangka menjalankan tugas jabatan yang dibebankan oleh peraturan yang sah.<sup>33</sup>

Untuk dapat lebih mengetahui dan memahami kepastian hukum dalam konteks perpajakan, sangat diperlukan pemahaman tentang konsepsi *grundnorm*.<sup>34</sup> Konsep ini menyatakan bahwa suatu **sistem hukum merupakan suatu hierarki dari hukum**<sup>35</sup> yang dalam hierarki tersebut suatu ketentuan hukum bersumber pada **ketentuan yang lebih tinggi, dimana ketentuan tertinggi adalah *grundnorm* yang bersifat hipotesis**.<sup>36</sup> Artinya selain berfungsi sebagai norma dasar, juga sebagai tujuan yang harus diperhatikan oleh setiap hukum atau peraturan yang ada. Semua hukum yang ada harus bisa mengait kepada *grundnorm* sebagai induk yang melahirkan peraturan-peraturan hukum dalam suatu tatanan sistem tertentu.<sup>37</sup> Selanjutnya, Nawiasky mengembangkan *Stufenbeautheorie* dari Kelsen dalam bentuk 4 (empat) kelompok penjenjangan perundang-undangan dari yang tertinggi sampai dengan yang terendah. *Grundnorm* yang merupakan landasan akhir bagi peraturan-peraturan lebih lanjut, kemudian di bawah norma dasar terdapat aturan-aturan dasar negara atau konstitusi, yang menentukan norma-norma yang menjamin berlansungnya negara dan penjagaan hak-hak anggota masyarakat. Aturan tersebut bersifat umum dan tidak mengandung sanksi, sehingga tidak termasuk sebagai perundang-undangan. Selanjutnya terdapat, UU formal yang di dalamnya telah masuk sanksi-sanksi dan diberlakukan dalam rangka mengatur lebih lanjut hal-hal yang dimuat dalam UUD, dan berikutnya terdapat peraturan-peraturan pelaksanaan dan peraturan-peraturan otonom.<sup>38</sup>

---

<sup>33</sup>Jimly Asshiddiqie, "Gagasan Negara Hukum Indonesia", <[www.jimly.com/makalah/.../57/Konsep\\_Negara\\_Hukum\\_Indonesia.pdf](http://www.jimly.com/makalah/.../57/Konsep_Negara_Hukum_Indonesia.pdf)> [diakses pada 04/04/2014], hal. 9-10.

<sup>34</sup> Henry Dianto Pardamean Sinaga, *The Criminal Liability of Corporate Taxpayer in the Perspective of Tax Law Reform in Indonesia*, "Mimbar Hukum", Vol. 29, No. 3, Oktober 2017, 542-557, hal. 546.

<sup>35</sup> Bryan A. Gardner, *Black's Law Dictionary*, (USA: Thomson West, 2004), hal. 723. Kemudian hal. 1086 menjelaskan bahwa "In the legal theory of Hans Kelsen, the law from which all the other laws in a society derive".

<sup>36</sup> Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Pengantar Filsafat Hukum*, (Bandung: Penerbit Mandar Maju, 2010), hal. 60.

<sup>37</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2006), hal. 280.

<sup>38</sup> Abdul Ghofur Anshori, *Filsafat Hukum Sejarah, Aliran dan Pemaknaan*, (Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 2006), hal. 42.

Adanya pemahaman yang mendalam tentang konsepsi *grundnorm* menegaskan bahwa kepastian hukum di bidang perpajakan tidak seharusnya hanya berpikir formal-legistik dan atau hanya berbicara pada proses pro-justisia, namun selayaknya dalam menjamin kepastian hukum yang berkeadilan dan bermanfaat secara umum dapat dilakukan melalui proses non-projustisia<sup>39</sup> atau melalui konsep penyelesaian hukum di luar pengadilan sebagai cerminan pemikiran yang beroptikkan sosiologi hukum.<sup>40</sup> Oleh sebab itu, kepastian hukum di bidang perpajakan hendaknya tidak hanya dimaknai sebagai suatu sistem aturan yang bersifat *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta*, karena kesejatan (hukum) pajak terletak pada penyesuaian yang berkelanjutan dalam mencapai tujuannya,<sup>41</sup> yang bertumpukan dari masyarakat, untuk masyarakat, dan bagi kemasyarakatan, sehingga landasan penalarannya tetap pada kemanfaatan umum (*public benefit*) demi untuk kebaikan sejati masyarakat.<sup>42</sup> Kebaikan sejati masyarakat, masyarakat yang meliputi aparatur DJP dan WP dalam konteks kepastian hukum di bidang perpajakan, dapat dicapai melalui pandangan bahwa hukum juga adalah merupakan suatu kenyataan (bukan hanya sebagai kaidah) yang berfungsi untuk memperbaharui dan atau membangun masyarakatnya dengan tidak hanya berdasarkan pada seperangkat peraturan perundang-undangan perpajakan semata tetapi harus juga mencakup faktor-faktor lain seperti faktor ekonomi dan/atau faktor moral/etika, dan/atau faktor lainnya yang nilai-nilai dan ajaran-ajaran yang secara universal hidup dalam masyarakat itu sendiri.

Adalah tugas rekayasa sosial untuk mengkonsepsikan dan atau merekonsepsikan kepastian hukum di bidang perpajakan dalam menghadapi fenomena sosial yang selalu berubah. Menurut Pound, rekayasa sosial dapat dilakukan melalui 3 (tiga) penggolongan kepentingan-kepentingan yang secara sah dilindungi, yakni yang mencakup kepentingan-kepentingan umum, kepentingan-kepentingan sosial, dan kepentingan-kepentingan pribadi. Adapun kepentingan-kepentingan umum meliputi kepentingan-kepentingan negara sebagai badan hukum dalam mempertahankan kepribadian dan hakekatnya, dan kepentingan-kepentingan negara sebagai penjaga kepentingan-kepentingan social. Sedangkan kepentingan-kepentingan pribadi terdiri dari kepentingan-kepentingan dalam hubungan rumah tangga dan kepentingan-kepentingan atas substansi yang semuanya meliputi integritas fisik, kebebasan berkehendak, keleluasaan pribadi, kebebasan beragama dan berpendapat.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Rahayu Prasetianingsih, "Pengantar Editor", dalam Susi Dwi Harijanti *et.al* (Ed.), Negara Hukum Yang Berkeadilan: Kumpulan Tulisan Dalam Rangka Purnabakti Prof. Dr. H. Bagir Manan, SH, M.CL, (Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011), hal. 553.

<sup>40</sup> Satjipto Rahardjo, Penegakan Hukum Progresif, (Jakarta, Penerbit Buku Kompas, 2010), hal. 3.

<sup>41</sup> Satjipto Rahardjo, 2006, *Op.cit.*, hal. 358 dan 359.

<sup>42</sup> Jeremy Bentham, Teori Perundang-undangan: Prinsip-prinsip Legislasi, Hukum Perdata dan Hukum Pidana, terjemahan Nurhadi, (Bandung: Penerbit Nusamedia & Penerbit Nuansa, 2006), hal. 25.

<sup>43</sup> W. Friedmann, Teori dan Filsafat Hukum: Idealisme Filosofis dan Problema Keadilan, terjemahan oleh Muhamad Arifin, Jakarta: CV. Rajawali, 1990, hal.141.



## 2. Rekonseptualisasi Kepastian Hukum di Bidang Perpajakan di Indonesia dalam Penjelajahan Cita Hukum Pancasila

Adanya rekonseptualisasi penegakan hukum di bidang perpajakan dari hanya sekedar memenuhi keadilan formal sepanjang mengacu pada sistem yang *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta*, menjadi ke arah kepastian hukum yang memiliki aspek materiil dan formil yang menjamin adanya keadilan substansial dan kemanfaatan umum yang keseluruhannya dapat dikaitkan dengan konsepsi *grundnorm*, dengan catatan aparaturnya sebagai pelaksana penegakan hukum di bidang perpajakan tersebut bertindak dengan keseluruhan kapasitas nuraninya, menunjukkan bahwa kepastian hukum di bidang perpajakan di Indonesia harus dapat menjelajah pada cita hukum yang ada dalam jiwa bangsa. Cita hukum, menurut Stammler, diperlukan untuk menyusun konsepsi hukum yang membentuk unsur-unsur hukum yang formal dan universal yang benar, dimana dengan cita hukum yang benar: (1) merupakan titik universal tertinggi tentang kehidupan sosial manusia, (2) merupakan satu-satunya yang memahami keberadaan masyarakat sebagai satu kesatuan melalui metode yang sah secara mutlak, dan (3) menunjukkan jalan persatuan yang bertujuan pada kesadaran yang benar.<sup>44</sup> Karakteristik cita hukum yang benar sebagaimana dikemukakan oleh Stammler tersebut, dalam konteks ke-Indonesiaan, sangat relevan dengan asas-asas hukum asli atau hukum adat yang masih berlaku (*the living law*) di Indonesia sendiri yang pencerminannya tersari dalam lima sila Pancasila.

Selanjutnya tentang cita hukum dalam konteks ke-Indonesiaan, Bernard Arief Sidharta menegaskan bahwa landasan kefilosofan dan tujuan negara dirumuskan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (selanjutnya disebut UUD RI 1945) dalam bentuk kesatuan lima asas pokok yang dinamakan Pancasila<sup>45</sup> sebagai karya nyata yang agung dari pemikiran para *the founding father* bangsa Indonesia yang merupakan sumber segala sumber hukum yang berasal dari aspirasi Bangsa Indonesia sendiri. Pancasila telah memiliki nilai-nilai yang sudah jadi, tertanam, dan terpatok dalam masyarakat Indonesia yang setingkat dengan pemikiran besar bangsa lainnya seperti liberalisme, sosialisme, dan paham-paham lainnya.<sup>46</sup>

Cita hukum Pancasila merupakan sarana yang tepat dalam menyusun konsepsi kepastian hukum di bidang perpajakan di Indonesia sebagaimana kerangka yang ingin dibangun dengan pendekatan dari hukum terhadap masyarakat dimana pembangunan masyarakat tersebut harus teratur melalui hukum yang hidup yang mencerminkan nilai-nilai yang berlaku dalam masyarakat dengan implementasinya tetap pada kekuasaan yang harus berjalan dalam rambu-rambu yang ditentukan oleh hukum. Perwujudan cita hukum ini dengan sendirinya akan menunjukkan, dalam

---

<sup>44</sup> *Ibid.*, hal. 29,30.

<sup>45</sup> Bernard Arief Sidharta, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, (Bandung: Penerbit Mandar Maju, 2009), hal. 46.

<sup>46</sup> Anthon F. Susanto, *Dekonstruksi Hukum: Eksplorasi Teks dan Model Pembacaan*, (Yogyakarta, Genta Publishing, 2010), hal. 45.

perwujudannya sebagai kepastian hukum di bidang perpajakan, bahwa ilmu hukum, yang menurut Mochtar Kusumaatmadja adalah merupakan berupa sebuah eksemplar normologi, namun dapat mewujudkannya sebagai Ilmu Praktis dengan cara memaparkan, mensistematisasi, menganalisis, menginterpretasi dan menilai hukum positif pada analisis terakhir terarah untuk menawarkan penyelesaian terhadap masalah hukum dengan bertumpu dan dalam kerangka tatanan hukum yang berlaku dengan segala mengacu: hukum sebagai putusan otoritatif, hukum sebagai suatu tatanan (koherensi), hukum sebagai pengaturan hubungan antar manusia yang tepat (keadilan), dan nilai-nilai kemanusiaan yang fundamental dan luhur (martabat manusia).<sup>47</sup> Semua konsep hukum tersebut dalam hukum ke-Indonesiaan tercermin dalam falsafah negara Republik Indonesia yaitu Pancasila, yang mampu mengkaji masalah-masalah yang ada di Indonesia berdasarkan aspirasi lokal.

Pancasila adalah fakta hukum yang menjadi bagian dari pengetahuan hukum, karena lima silanya tidak lagi dapat difalsifikasi, sehingga ia mutlak sebagai yang ada di Indonesia. Hal inilah yang menjadi asas bagi Teori Hukum Pembangunan. Pancasila juga dapat dipergunakan sebagai norma kritik untuk menguji kebenaran, sebagaimana dikemukakan oleh Mochtar Kusumaatmadja, melalui pendekatan Kuhn dan Popper yang dipadukannya pada *sociological jurisprudence* pada tataran normatif dan *living law* secara *top down dan bottom up*. Dalam hal ini, *living law* yang tersari dalam lima sila Pancasila harus menjadi landasan putusan (*hipotesis*) yang harus diuji kembali terhadap kepastian hukum di bidang perpajakan, yang berada dalam tataran bottom up. Sedangkan kaidah hukum, yang berada dalam tataran normatif (berada pada tataran *top down*), berbeda dengan kaidah-kaidah lain karena kaidah hukum itu mempunyai sanksi sebagai bentuk perwujudan yang paling jelas dari kekuasaan negara dalam pelaksanaan kewajibannya untuk memaksakan ditaatinya hukum.<sup>48</sup> Pendekatan Kuhn terlihat dari pemikirannya yang melakukan pendekatan ilmu tidak secara internal (seperti ajaran Positivisme dan Rasionalisme Kritis Karl Popper) akan tetapi secara eksternal dengan bertolak dari suatu paradigma tertentu yang menjadi landasan dasar disiplin ilmu yang terjadi melalui revolusi ilmiah,<sup>49</sup> sehingga, menurut Kuhn, suatu cara pandang tertentu atau suatu teori mendapat tantangan dari luar atau mengalami krisis (“anomalies”) bukan karena dilemahkan oleh fakta-fakta, tetapi diamati dan diinterpretasi mengacu pada pertanda telah terjadi pergeseran paradigma, yang relasi intinya adalah *subjek to subjek*.<sup>50</sup> Kemudian pendekatan Popper melalui Rasionalisme Kritisnya mengkritik pandangan positivistik dengan mengatakan bahwa temuan ilmiah itu tidak bersifat mutlak benar akan tetapi bersifat mungkin benar jadi bersifat relatif,

---

<sup>47</sup> Bernard Arief Sidharta, *Op.cit.*, hal. 191,192.

<sup>48</sup> Mochtar Kusumaatmadja, *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan: Kumpulan Karya Tulis*, Bandung: PT. Alumni, 2006, hal. 44

<sup>49</sup> Lili Rasjidi dan Lina Sonia Rasjidi, *Monograf: Filsafat Ilmu, Metode Penelitian, dan Karya Tulis Ilmiah Hukum*, (Bandung: Universitas Padjajaran), hal. 24.

<sup>50</sup> *Ibid*, hal, 25.

oleh karena itu terus-menerus difalsifikasi.<sup>51</sup> Rasionalisme Kritik ini, dalam menimbulkan sebuah teori ilmiah yang objektif, memilih titik awal untuk proses ilmiahnya dengan merumuskan hipotesis-hipotesis yang diuji secara deduktif pada fakta-fakta yang dapat diamati,<sup>52</sup> yang relasi intinya adalah *subjek to objek*.

Paduan antara *sociological* jurisprudence dengan tataran normatif secara *top down* dan tataran *living law* secara *bottom up* dalam Pancasila menggambarkan juga bahwa dalam pemikiran *Stufenbeautheorie* yang dikemukakan oleh Hans Kelsen adalah merupakan landasan yuridis dan landasan filsafat bagi DJP dalam hal terdapat keterbatasan UU dan/atau peraturan tertulis yang sedianya menjadi pegangan dalam (lebih) memberikan kepastian hukum di bidang perpajakan. Secara yuridis/normatif, dapat ditegaskan bahwa sumber hukum (dibidang perpajakan) yang dapat dijadikan pegangan oleh badan yang berwenang dalam menjalankan kepastian hukum seharusnya berpegangan pada jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia<sup>53</sup> yang mencakup UUD RI Tahun 1945, Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat, UU/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Peraturan Daerah Propinsi, dan Peraturan Daerah Kabupaten/Kota,<sup>54</sup> dan Jenis Peraturan Perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud pada Pasal 7 ayat(1)<sup>55</sup> yang diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi. Kemudian secara filsafat, *grundnorm* Pancasila berada diatas konstitusi yang menempati hierarki tertinggi peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia, yang merupakan proposisi yang melingkupi semua sistem hukum, baik hukum yang abstrak dan konkrit, yang berlaku<sup>56</sup> di Indonesia. Grundnorm Pancasila adalah merupakan dasar-dasar dalam menyusun konsepsi hukum terkait pembangunan dan pengembangan kepastian hukum di bidang perpajakan saat ini dan pada masa yang akan datang yang dilandaskan pada pemahaman dan penghayatan *grundnorm* dari Hans Kelsen, yang melaluinya dilakukan penyelidikan doktrinal dengan ciri khasnya berupa penyelidikan pengetahuan yang bersifat *a priori* melalui batas-batas rasionya. Pengutamaan pengetahuan *a priori* (rasionalisme) ini adalah keharusan yang bersifat metayuridis yang merupakan muatan dari *grundnorm*. Hal pengutamaan *a priori* ini juga menjadi dasar pemikiran positif idealis dari Hans Kelsen terkait *das sein* dan *das sollen* yang sangat berkaitan dengan persoalan kehendak pada diri manusia sebagai landasan awal untuk berbuat, tidak berbuat atau seharusnya berbuat. Kemudian dalam melakukan apa yang seharusnya, harus dilandasi oleh

---

<sup>51</sup> Lili Rasjidi, Menggunakan Teori/Konsep dalam Analisis di bidang Ilmu Hukum, (Bandung: Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007), hal. 2.

<sup>52</sup> J.J. H. Bruggink, Refleksi tentang Hukum: Pengertian-Pengertian Dasar dalam Teori Hukum, terjemahan B. Arief Sidharta, (Bandung: Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, 2015), hal. 195,196.

<sup>53</sup> Pasal 7 ayat (2) UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang.

<sup>54</sup> Pasal 7 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang.

<sup>55</sup> Pasal 7 ayat (4) UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

<sup>56</sup> Marett Leiboff dan Mark Thomas, Legal Theories in Principle, (New South Wales: Lawbook Co., 2004), hal. 103-105.

kehendak manusia yang sangat subjektif sifatnya. Sehingga, dalam menumbuhkan keharusan yang berlaku bagi banyak orang, maka dibutuhkan kesamaan kehendak pada tiap-tiap orang, yang mengindikasikan kesamaan subjektifitas pada tiap-tiap orang tersebut. Selanjutnya kesamaan subjektifitas pada tiap orang tersebut merupakan *common sense* dan membentuk kesadaran kolektif sebagai suatu keharusan, yang dalam hal ini adalah merupakan *grundnorm*.<sup>57</sup> Namun, perlu juga diingatkan bahwa wujud ajaran positif-idealisme yang dikemukakan oleh Hans Kelsen sangat mengutamakan pengetahuan *a priori*, tetap diperlukan paduan antara *a priori* dan *a posteriori* dalam membentuk suatu system hukum. Dalam kaitannya dengan kefilosofan, Casey dan Ricoeur menegaskan bahwa walaupun *a priori* memiliki 5 (lima) tujuan, yakni *a priori as formal*, *a priori as material*, *a priori as perceived*, *a priori as constitutive*, dan *a priori as known a priori*, namun bila ingin tetap menjaga gagasan *a priori*, jangan melakukan hal-hal yang mencela empirisme, tetapi menghargainya sebagai aspek-aspek istimewa dari pengalaman. Hal ini disebabkan karena empirisme bukan mengecualikan gagasan *a priori*, hanya memperdebatkan konsepsi yang diajukan oleh empirisme dan oleh idealisme jenis tertentu.<sup>58</sup> Selanjutnya, David W. Benfield juga menegaskan bahwa setiap analisis pengetahuan yang memadai seharusnya mencakup *a priori* dan *a posteriori* dimana beberapa ahli yang telah menentang pengetahuan yang hanya terbatas pada pengetahuan *a posteriori*. Benfield mengasumsikannya dengan menyatakan “*The assumption they all tend to operate under is that a posteriori knowledge requires a special analysis whereas a priori knowledge can be analyzed in some reasonably standard manner such as the justified true belief approach*”.<sup>59</sup>

Dengan adanya *grundnorm* Pancasila sebagai induk segala hukum yang ada di Indonesia, termasuk hukum pajak, maka asas-asas pemungutan pajak, yang menurut Adam Smith adalah meliputi *equality*, *certainty*, *convenience of payment*, dan *efficiency*, dapat memenuhi kepastian hukum di bidang perpajakan, dan sekaligus dapat memenuhi keadilan hukum bagi *nature* pajak itu sendiri. Adapun penekanan asas *equality* terletak dalam hal pengenaan pajak, negara harus bersikap adil, tidak diskriminatif, serta pengenaannya harus seimbang sesuai dengan kemampuan subjeknya. Penekanan asas *certainty* menegaskan bahwa semua pemungutan pajak harus terang/pasti baik mengenai subjek pajak, objek pajak, tariff pajak, waktu pembayaran pajak, dan sebagainya. Penekanan asas *convenience of payment* menegaskan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan pada saat yang tepat/baik, yaitu saat sedekat-dekatnya dengan saat diterimanya penghasilan yang bersangkutan. Sedangkan penekanan asas *efficiency* menegaskan bahwa

---

<sup>57</sup> Adji Samekto, Pergeseran Pemikiran Hukum dari Era Yunani Menuju Postmodernisme, Jakarta: Konstitusi Press, 2015, hal. 8 dan 9.

<sup>58</sup> Edward S Casey, dan Paul Ricoeur, The Notion of the A Priori, (Illinois, USA: Northwestern University Press, 1966), hal. 55, 56, 72, 85, 104, dan 121.

<sup>59</sup> David W. Benfield, *The A Priori-A Posteriori Distinction*, “*Philosophy and Phenomenological Research*”, Vol. 35, No. 2, Desember 1974, 151-166, hal. 151.

pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya, biaya pemungutannya tidak melebihi penerimaan pajaknya.<sup>60</sup>

### C. KESIMPULAN

Berdasarkan uraian diatas didapat dua kesimpulan. **Pertama**, kepastian hukum di bidang perpajakan di Indonesia harus direkonseptualisasikan dari hanya sistem aturan yang bersifat *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta* di bidang perpajakan menjadi kepastian nilai-nilai hukum (kemanfaatan umum pajak yang sebesar-besarnya untuk rakyat banyak, kepastian peraturan perundang-undangan perpajakan, dan keseimbangan/kepatutan antara keadilan substansial dengan keadilan formil) yang selalu dapat dikaitkan dengan *grundnorm* Pancasila (dalam hal terdapatnya keterbatasan dan/atau perbedaan penafsiran peraturan perundang-undangan perpajakan yang tertulis) dengan tetap berpegang pada credo bahwa hukum adalah untuk manusia yang dipergunakan untuk melakukan pembangunan manusia secara teratur, sehingga fungsi menjalankan kepastian hukum di bidang perpajakan harus tetap didasarkan pada keseluruhan kapasitas nurani Fiskus. **Kedua**, rekonseptualisasi kepastian hukum di bidang perpajakan di Indonesia yang berbasis cita hukum Pancasila harus dilakukan melalui penanaman nilai-nilai kritis (bukan *free value*) sebagai kewajiban moral kepada segenap aparatur DJP untuk dapat melakukan pemaknaan setiap peraturan perundang-undangan perpajakan. Sehingga pelaksanaan tugas dan tanggung jawab sebagai Fiskus berjalan dengan baik karena selalu mengaitkannya dengan keidealan atau kebenaran universal hukum yang lahir dari lima sila Pancasila. Adanya pengutamaan positivis-idealis (rasionalisme) yang mementingkan pengetahuan *a priori* melalui kapasitas nurani aparatur DJP adalah berdasarkan pada pemikiran bahwa pada manusia-lah sebagai pusat dan subjek daya cipta yang mampu mewujudkan kepastian nilai-nilai hukum berdasarkan akal budi dan pengalamannya, yang penuh dengan kapasitas nurani berupa kejujuran, empati dan dedikasi. Adanya pengutamaan pengetahuan *a priori* dalam hukum pajak menunjukkan bahwa sudah saatnya pembangunan dan pengembangan kepastian hukum di bidang perpajakan yang kontemporer beralih pada cita hukum Pancasila, yang secara *juridical philosophy* digali kembali berdasarkan konsepsi *grundnorm*. Pancasila-lah yang merupakan paradigma pokok yang dapat memadukan tataran normatif dan *living law* di bidang perpajakan, sehingga didapatkan konsepsi kepastian hukum di bidang perpajakan berdasarkan perpaduan antara *top down dan bottom up*. Pancasila, yang kelima silanya telah teruji sebagai hipotesis yang tidak dapat terfalsifikasi oleh hipotesis lain, harus selalu dipergunakan sebagai tema kritik/norma kritik terhadap teori yang ada di lapangan, kemudian tugas rekayasa sosial untuk mengkonsepsikan dan atau merekonsepsikan kepastian hukum di bidang perpajakan dalam menghadapi fenomena sosial yang selalu berubah.

---

<sup>60</sup> R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, (Bandung: Refika Aditama, 2010), hal. 27, 28.

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku

- Anshori, Abdul Ghofur, *Filsafat Hukum Sejarah, Aliran dan Pemaknaan*, Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 2006.
- Bentham, Jeremy, *Teori Perundang-undangan: Prinsip-prinsip Legislasi, Hukum Perdata dan Hukum Pidana*, terjemahan Nurhadi, Bandung: Penerbit Nusamedia & Penerbit Nuansa, 2006.
- Brotodihardjo, R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Refika Aditama, , 2010.
- Bruggink, JJ. H., *Refleksi tentang Hukum: Pengertian-Pengertian Dasar Dalam Teori Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2015.
- Casey, Edward S., dan Paul Ricoeur, *The Notion of the A Priori*, Illinois, USA: Northwestern University Press, 1966.
- Direktorat Jenderal Pajak, 2014, *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2014*, Jakarta.
- \_\_\_\_\_, 2015, *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2015*, Jakarta.
- Friedmann, W., *Teori dan Filsafat Hukum: Idealisme Filosofis dan Problema Keadilan*, terjemahan oleh Muhamad Arifin, Jakarta: CV. Rajawali, 1990.
- Gardner, Bryan A., *Black's Law Dictionary*, USA: Thomson West, 2004.
- Harijanti, Susi Dwi, *et.al.* (Ed.), 2011, *Negara Hukum Yang Berkeadilan: Kumpulan Tulisan Dalam Rangka Purnabakti Prof. Dr. H. Bagir Manan, SH, M.CL*, Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011.
- Huijbers, Theo, *Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah*, Yogyakarta: Penerbit Kanisius, 1982.
- Kusumaatmadja, Mochtar, *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan: Kumpulan Karya Tulis*, Bandung: PT. Alumni, 2006.
- Leiboff, Marett dan Mark Thomas, *Legal Theories in Principle*, New South Wales, Lawbook Co, 2004.
- Rahardjo, Satjipto, *Ilmu Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2006.
- \_\_\_\_\_, *Biarkan Hukum Mengalir: Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2008.
- \_\_\_\_\_, *Hukum Progresif: Sebuah Sintesa Hukum Indonesia*, Yogyakarta: Genta Publishing, 2009.
- \_\_\_\_\_, *Hukum Progresif: Sebuah Sintesa Hukum Indonesia*, Yogyakarta: Genta Publishing, 2009.
- \_\_\_\_\_, *Penegakan Hukum Progresif*, Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2010.
- Rasjidi, Lili, dan Ira Thania Rasjidi, *Pengantar Filsafat Hukum*, Bandung: Penerbit Mandar Maju, 2010.

- Samekto, FX Adji, *Pergeseran Pemikiran Hukum dari Era Yunani Menuju Postmodernisme*, Jakarta: Konstitus Press, 2015.
- Sidharta, Bernard Arief, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Bandung: Penerbit CV. Mandar Maju, 2009.
- Susanto, Anthon F., *Dekonstruksi Hukum: Eksplorasi Teks dan Model Pembacaan*, Yogyakarta: Genta Publishing, 2010.
- Utrecht, E., *Pengantar Dalam Hukum Indonesia*, terjemahan Moh. Saleh Djindang, Jakarta: Sinar Harapan, 1989.

#### **B. Artikel Jurnal**

- Benfield, David W., "*The A Priori-A Posteriori Distinction*", *Philosophy and Phenomenological Research*, Vol. 35, No. 2, Desember 1974, 151-166.
- Radbruch, Gustav, "*Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)*", terjemahan Bonnie Litschewski Paulson dan Stanley L. Paulson, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 26, No. 1, 2006, 1-11.
- Samekto, FX. Adji, "Menggugat Relasi Filsafat Positivisme dengan Ajaran Hukum Doktrinal", *Jurnal Dinamika Hukum*, Vol. 12, No. 1, Januari 2012.
- Sinaga, Henry Dianto Pardamean, "*The Criminal Liability of Corporate Taxpayer in the Perspective of Tax Law Reform in Indonesia*", *Mimbar Hukum*, Vol. 29, No. 3, Oktober 2017, 542-557.
- Smith, Jeremiah, "Tort and Absolute Liability: Suggested Changes in Classification", *Harvard Law Review*, Vol. 30, No. 3, Januari 1917.

#### **C. Internet dan Sumber Lain**

- Asshiddiqie, Jimly, "Gagasan Negara Hukum Indonesia", <[www.jimly.com/makalah/.../57/Konsep\\_Negara\\_Hukum\\_Indonesia.pdf](http://www.jimly.com/makalah/.../57/Konsep_Negara_Hukum_Indonesia.pdf)>, diakses tanggal 4 April 2014.
- Rasjidi, Lili, *Menggunakan Teori/Konsep dalam Analisis di bidang Ilmu Hukum*, Bandung, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007.
- Rasjidi, Lili, dan Lina Sonia Rasjidi, *Monograf: Filsafat Ilmu, Metode Penelitian, dan Karya Tulis Ilmiah Hukum*, Bandung, Universitas Padjajaran.

#### **D. Peraturan Perundang-undangan**

- Indonesia, *Amandemen Keempat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*.
- Indonesia, *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4953)*.
- Indonesia, *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang*

- Nomor 36 Tahun 2008 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 129, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3987).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 75, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3851).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 160, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5079).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5601).
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5899).