

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Pajak itu pada dasarnya adalah iuran wajib masyarakat yang dibayarkan ke dalam kas Negara. Negara itu pada hakekatnya adalah anggota masyarakat. Dengan demikian dapat dipahami pajak itu iuran wajib masyarakat yang dibayarkan kembali kepada masyarakat. Meskipun pajak termasuk hukum publik tetapi dalam pajak terkandung aspek hukum yaitu perikatan (*verbinten*) yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang. Aspek pajak dilihat dari segi hukum keperdataan Rochmat Soemitro menjelaskan :

“Sebagai perikatan yang timbul karena Undang-Undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*Tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang. Untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara¹”.

Pajak sebagai perikatan berdasarkan Undang-Undang dikenal sebagai ajaran materiil. Adapun pajak dilihat dari segi ajaran formil, bahwa pengenaan pajak itu timbul karena adanya Surat Ketetapan Pajak (SKP oleh Fiscus. Sekalipun sudah dipenuhi adanya *tatbestand*, apabila belum ada Surat Ketetapan Pajak (SKP, maka hal itu belum adanya pengenaan pajak²

Hubungan antara hukum pajak sebagai hukum publik dengan hukum privat Nandang Najmudin berpendapat sebagai berikut :

“Pengaturan materi muatan hukum pajak sebagai hukum publik dan materi muatan hukum perdata, termasuk hukum lainnya seperti hukum tata negara, hukum administrasi dan hukum pidana, selalu ada keterkaitan satu sama lainnya, merupakan satu kesatuan dalam pengaturan perpajakan. Lebih jelasnya hal ini dapat dilihat dalam pelaksanaannya, ketika pajak dipungut harus ada pihak sebagai pemungut pajak yaitu Direktorat Jenderal pajak (Dirjen Pajak), harus ada siapa yang dipungut yaitu subjek pajak, apa yang harus dipungut yaitu objek pajak, berapa besarnya pajak

¹ Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Badan Pembinaan Hukum Nasional, Departemen Kehakiman, (Bandung: Bina Cipta, 1991), 51.

² Nandang Najmudin, *Hukum Pajak*, (Bandung: CV Delta Teknologi, 2012), 76.

dipungut ditentukan oleh tarif pajak, dan bagi yang tidak bayar pajak maka diberikan sanksi pidana, denda maupun sanksi administrasi³”.

Dalam hal ini Y. Sri Pudyatmoko mengemukakan bahwa hukum pajak mempunyai hubungan yang erat dengan hukum perdata karena hukum pajak mengambil sasaran pada perbuatan, keadaan dan peristiwa⁴ yang berada dalam lapangan hukum perdata baik sebagai subjek pajak maupun sebagai objek pajak. Dapat diberikan contoh pengenaan pajak mengikuti perbuatan, keadaan dan peristiwa sebagai berikut :

- a. Perbuatan-perbuatan, seperti: Pengusaha yang mengimpor barang mewah atau melakukan penyerahan barang di daerah pabean dalam lingkungan perusahaan dikenakan pajak pertambahan nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- b. Keadaan-keadaan, seperti: Memiliki harta bergerak dan harta tidak bergerak, dikenakan pajak penghasilan.
- c. Peristiwa seperti: Meninggal Pewaris. Sejak saat meninggal si pewaris, maka harta warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak⁵ penghasilan dan dikenakan pajak, Lain halnya apabila warisan itu sudah dibagikan kepada ahli warisnya, maka tidak dikenakan pajak.

Selain itu pajak adalah gejala masyarakat, masyarakat adalah bagian dari subjek hukum. Artinya bahwa pajak hanya terdapat dalam masyarakat, jika tidak ada masyarakat tidak akan ada yang namanya pungutan pajak oleh Pemerintah (Dirjen Pajak).

Konsep pengenaan pajak terhadap Wajib pajak, baik secara yuridis maupun secara sebagian doktrin, pajak dipahami sebagai pungutan yang bersipat paksaan yang harus dibayar oleh Wajib Pajak ke kas Negara untuk pembayaran pajak pusat dan kas daerah untuk pungutan pajak daerah. Secara yuridis telah diatur dalam Pasal 23 huruf A amandemen ketiga Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi :

“Pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang”.

³Hasil wawancara dengan Nandang Najmudin di Rumahnya Jln. Srigalih No. 9 tanggal 9 Januari 2021.

⁴ Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta: CV. Andi Offset, 2009), 61. Lihat Nandang Najmudin, *Paradigma Baru Hukum Perpajakan Di Indonesia*, (Bandung: CV Delta Teknologi, 2012), 92.

⁵ Nandang Najmudin, *Paradigma Baru Hukum Perpajakan Di Indonesia*, 76.

Landasan hukum lainnya yaitu Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang. Sebagai landasan pajak didefinisikan sebagai pungutan paksaan terdapat juga dalam Pasal 1 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan berbunyi :

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Ada suatu Undang-Undang yang secara khusus judulnya terkait dengan paksaan yaitu Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. Demikian juga tidak sedikit para ahli (doktrin) mendefinisikan pajak sebagai suatu paksaan

P.J.A. Adriani⁶, mengemukakan :

Pajak adalah : Iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.

Rochmat Soemitro⁷ :

Pajak adalah Peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan Undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan negara".

T.C.A. Zamdjani⁸ menyatakan :

⁶ R. Santosa Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Refika Aditama, 2003), 2.

⁷Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, (Bandung: PT. Eresco, 1987), 30.

⁸Tubagus Chairul Amachi Zandjani, *Perpajakan*, (Jakarta: diterbitkan atas kerjasama PAK-EK-UI dengan Penerbit PT. Gramedia Pustaka Utama, 1992), 106.

Pajak adalah iuran negara yang dapat dipaksakan yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk. Gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara dalam menjalankan pemerintahan”.

Selain itu pemungutan pajak secara mikro ekonomi dapat mengurangi penghasilan Wajib pajak, namun secara makro ekonomi merupakan penerimaan Negara, sebagaimana dikemukakan oleh Rochmat Soemitro :

“Bahwa dari segi mikro ekonomi, pajak mengurangi income individu, mengurangi daya beli seseorang , mengurangi kesejahteraan individu, dan mengubah pola hidup wajib pajak. Dari segi makro ekonomi, pajak merupakan *income* bagi masyarakat (negara) tanpa menimbulkan kewajiban pada negara terhadap wajib pajak. Hasil pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum (Pengeluaran rutin ditambah pengeluaran pembangunan) pengeluaran rutin untuk kelangsungan hidup negara. Pengeluaran pembangunan untuk kesejahteraan masyarakat melalui investasi publik untuk mencapai masyarakat adil dan makmur, spiritual dan material yang merata⁹”.

Pada dasarnya pemungutan pajak secara makro ekonomi untuk keperluan pembangunan nasional. Terkait pembangunan nasional, Nandang Najmudin menegaskan: “Tugas Pemerintah dalam Pembangunan nasional untuk mewujudkan Negara kesejahteraan dalam prakteknya membutuhkan biaya yang sangat banyak dan diperlukan suatu kinerja yang cepat serta penyelesaian terhadap berbagai persoalan pembangunan nasional¹⁰”.

Salah satu kebijakan Negara dalam rangka mempercepat peningkatan penerimaan Negara dari pajak yaitu kebijakan perundang-undang bidang perpajakan menentukan tarif pajak yang bersifat final. Penentuan tarif final diatur, baik dalam Undang-Undang Pajak¹¹ maupun peraturan pelaksana Undang-

⁹ Tubagus Chairul Amachi Zandjani, *Perpajakan*, 13.

¹⁰ Nandang Najmudin, *Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Persewaan Tanah dan atau Bangunan Dikaitkan Dengan Asas Kepastian Hukum Dalam Sistem Perpajakan Di Indonesia*, Disertasi Program Ilmu Hukum, (Bandung: UNISBA, 2013), 1.

¹¹ UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas UU No 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Pasal 4 ayat (2) UU ini berbunyi :

Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final :

a. Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi.

Undang seperti Peraturan Pemerintah. Pengertian tarif final secara teknis adalah besaran tarif dikalikan dengan penghasilan bruto yang diperoleh oleh Wajib pajak selama satu tahun berjalan tanpa adanya pengurangan. Maksudnya jumlah penerimaan pajak tersebut, tidak boleh ada pengurangan dengan alasan apapun termasuk hilangnya hak untuk mengajukan keberatan dan banding.

Terhadap Wajib pajak Undang-Undang Pajak memberikan perlindungan yang merupakan hak Wajib pajak yaitu apabila Wajib pajak merasa dirugikan atau ada ketidaksesuaian dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak terhadap Wajib pajak, maka Wajib pajak diberikan hak untuk mengajukan keberatan ke Dirjen Pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang berbunyi :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu :
 1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
 3. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
 4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar atau
 5. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Selanjutnya apabila keberatan itu ditolak, maka Wajib pajak diberikan hak untuk melakukan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 27A (1) UU di atas yang berbunyi :

- (1) Apabila pengajuan keberatan permohonan banding atau permohonan peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya, selama pajak yang masih harus dibayar sebagaimana dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang

-
- b. Penghasilan berupa hadiah undian.
 - c. Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura.
 - d. Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan dan Penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

telah dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (persen) perbulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dengan ketentuan-ketentuan tertentu.

Berdasarkan prinsip keadilan yuridis yang tercantum Pasal 25 dan Pasal 27 A Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, bahwa Wajib pajak diberikan hak untuk melakukan keberatan ke Dirjen Pajak terhadap Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dianggap merugikan Wajib bayar, termasuk juga hak Wajib pajak untuk mengajukan banding, dan Peninjauan Kembali (PK), namun pada kenyataannya secara yuridis pula Wajib pajak dikenakan tarif yang bersifat final, dengan dikenakannya tarif final wajib pajak untuk melakukan keberatan dan banding atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) menjadi hilang.

Pembebanan tarif final terhadap Wajib pajak bukan hanya hak Wajib pajak untuk melakukan keberatan dan banding serta Peninjauan Kembali (PK) menjadi hilang, yang lainnya antara lain dapat menimbulkan erosi penerimaan Wajib pajak. Sebagaimana yang sering terjadi dalam kasus sewa-menyewa bangunan berupa ruko (rumah toko), pemilik ruko tersebut mendapat upah dari hasil menyewakan gedung ruko tersebut dengan biaya yang diterima olehnya sebesar Rp. 12.000.000,- pertahun dengan itu pemilik ruko mendapatkan SKP dengan ketetapan tarif pajak sebesar ketentuan yang telah ditetapkan oleh Pasal 4 ayat (2) yakni sebesar 10%. Dengan demikian pemilik ruko harus membayar sebesar Rp. 1.200.000 dari besaran harga sewa.¹²

Pemilik ruko tersebut tidak dapat mengelakan kewajibannya dengan cara mengajukan keberatan, karena hal itu termasuk kedalam tarif final yang sudah ditentukan oleh peraturan-perundang-undangan, sehingga kembali kepada definisi pajak yang memiliki sifat paksaan bagi wajib pajak, maka ketetapan tersebut tidak

¹² Hasil wawancara dengan Herman Badar Selaku Staff Divisi Pengolahan Data dan Informasi Bidang Perpajakan Melalui via telpon Pada 25 Maret 2021.

dapat dihindari oleh pemilik ruko untuk membayar pajak dari hasil penyewaan rukonya.

Dalam hal ini Gunadi berpendapat :

“Tarif final dapat melemahkan prinsip keadilan dan gaya bayar serta menimbulkan erosi penerimaan pajak penghasilan orang pribadi. Walaupun saat ini beberapa katagori penghasilan (bunga, keuntungan capital, sewa dan lain sebagainya), masih dikenakan tarif sepadan (flat) dan final untuk melaksanakan globalisasi dan progresivitas pemasukan perlu ditinjau kembali, namun dari sisi keadilan vertical system, system tersebut kurang progressif sehingga pemerataan hasil dan beban pembangunan terabaikan¹³”.

Muhamad Zen berpendapat :

“Dianggap kurang adil seolah-olah Wajib pajak hilang haknya untuk menghitung pajak berdasarkan perlakuannya, bahwa dalam hal ini tidak dipersoalkan, apakah Wajib pajak memperoleh laba atau rugi, tetap saja harus membayar pajak. Bahwa Wajib pajak hilang haknya untuk melakukan pengkreditan pajak-pajak yang dibayarkan terlebih dahulu, bahwa Wajib pajak dengan pajak penghasilan final ini kehilangan untuk mengajukan keberatan dan banding. Bahwa factor-faktor inilah yang menunjukkan kemungkinan besar ini, tidak mencerminkan sedikit keadilan dalam perpajakan¹⁴”.

Penerapan tarif final menurut Nandang Najmudin yaitu :

Menimbulkan akibat ketidakadilan bagi wajib pajak antara lain :

- a. Pemerintah mengasumsikan, bahwa setiap pendapatan sewa tanah dan/atau bangunan berarti suatu perolehan keuntungan yang sifatnya *cash basic*, (suatu perhitungan yang didasarkan atas penerimaan dan pembayaran ke dalam kas), padahal yang terjadi sebenarnya dalam praktek, bahwa penerimaan dari sewa tanah dan/atau bangunan sifatnya *accrual accounting*. Artinya pendapatan diakui pada saat diperoleh dan biaya diakui pada saat terjadi tanpa memperhatikan waktu penerimaan dan pengeluaran kas. Sifat *cash basic* mengakibatkan catatan laba, tidak sama dengan jumlah dana yang dimilikinya. Dengan kata lain tarif final ini mengabaikan apakah ada masalah atau tidak dengan penghasilan yang diterima.

¹³Gunardi, *Ketentuan Perhitungan Dan Pelunasan Pajak Penghasilan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2001), 60.

¹⁴Dikutip dari Putusan No. 128/PUU-VII/2009 Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, 20-21.

- b. Tarif final dikenakan berdasarkan tarif efektif yang tidak membedakan besaran penghasilan yang rendah dengan yang berpenghasilan tinggi dikenakan dengan tarif yang sama.
- c. Tarif final mengabaikan Wajib pajak memperoleh laba atau tidak bahkan mengalami kerugian tetap saja harus membayar pajak.
- d. Wajib pajak hilang untuk melakukan pengkreditan pajak-pajak yg dibayarkan terlebih dahulu.
- e. Wajib pajak kehilangan hak untuk kompensasi kemudian, padahal UU No. 36 Tahun 2008 Tentang PPh, Pasal 6 ayat (2) menetapkan, apabila penghasilan bruto setelah pengurangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) didapat kerugian kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun.
- f. Wajib pajak kehilangan haknya untuk mengajukan keberatan dan banding, padahal UU No. 36 Tahun 2008 tentang PPh, Pasal 27 ayat (1) menetapkan, “Wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud Pasal 26 ayat (1)”. Inilah beberapa gambaran mengenai ketimpangan kebijakan Pemerintah dalam menerapkan sistem perpajakan¹⁵.

Berdasarkan masalah sebagaimana yang telah disebutkan di atas, Peneliti tertarik untuk mengajukan judul “Penaan Tarif Final Terhadap Wajib Pajak Dihubungkan Dengan Hak Wajib Pajak Untuk Mengajukan Keberatan Dan Banding Dalam Sistem Hukum Perpajakan Di Indonesia”

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian masalah di atas, maka dapat diajukan rumusan masalah sebagai berikut :

1. Bagaimanakah kedudukan penaan tarif pajak final yang dapat merugikan Wajib pajak, bila dihadapkan dengan prinsip keadilan berupa hak untuk mengajukan keberatan, banding dan Peninjauan Kembali (PK) bagi Wajib pajak dalam sistem hukum perpajakan di Indonesia ?
2. Bagaimanakah akibat hukum yang ditimbulkan atas penaan tarif pajak final terhadap jenis objek pajak yang berbeda beda sebagai penerimaan Wajib pajak ?

¹⁵ Nandang Najmudin, *Paradigma Baru Hukum Perpajakan Di Indonesia*, 388-390.

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk membuktikan konsep kedudukan pengenaan tarif pajak yang bersifat final, bila dihadapkan dengan asas keadilan berupa hak untuk mengajukan keberatan dan banding bagi Wajib pajak dalam system hukum perpajakan.
2. Untuk mengetahui akibat hukum yang ditimbulkan atas pengenaan pajak tarif final terhadap jenis-jenis objek pajak sebagai penerimaan Wajib pajak.

D. Manfaat Penelitian

1. Secara teoritis diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran dalam pengembangan ilmu hukum, khususnya di bidang hukum pajak.
2. Secara praktis konsep-konsep yang telah di buat, dapat dijadikan acuan oleh pembentuk peraturan perundang-undangan khususnya di bidang peraturan perundang-undangan pajak dan kepentingan akademik.

E. Kerangka Pemikiran

1. Teori Negara Hukum

Membahas tentang pengenaan tarif pajak yang bersifat final terhadap Wajib Pajak dihubungkan dengan prinsip keadilan berupa hak Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, banding dan Peninjauan Kembali (PK) dalam sistem hukum perpajakan di Indonesia akan terkait dengan teori Negara hukum. Kedudukan Negara hukum merupakan wadah selain mengatur sekaligus membatasi hak asasi manusia, juga mengatur dan membatasi kekuasaan berdasarkan hukum, yaitu konstitusi dan UU. Carl J. Friedrich mengemukakan : Konstitualisme adalah gagasan, bahwa Pemerintah merupakan suatu kumpulan aktifitas yang diselenggarakan atas nama rakyat, tetapi tunduk kepada beberapa pembatasan yang dimaksud untuk memberi jaminan, bahwa kekuasaan yang diperlukan untuk memerintah itu, tidak disalahgunakan oleh mereka yang mendapat tugas untuk memerintah¹⁶.

¹⁶Carl J. Friedrich, *Constitutional Government and Democracy : Theory and Practice in Europa and America*, (5th edition, (Weldhan Mass: Blaisdell Publisting Company, 1967). Terpetik

Friedrich Julius Stahl dari kalangan ahli hukum Eropa Barat Kontinental memberikan batasan mengenai ciri-ciri negara hukum (*rechtsstaat*) yaitu :

- a. Hak-hak asasi manusia.
- b. Pemisahan atau pembagian kekuasaan untuk menjamin hak-hak asasi manusia itu yang biasa dikenal sebagai Trias Politika.
- c. Pemerintahan berdasarkan peraturan-peraturan (*wetmatigheid van bestuur*).
- d. Peradilan administrasi dalam perselisihan¹⁷.

AV Dicey dari kalangan ahli *Anglo Saxon* memberikan batasan mengenai negara hukum (*rule of law*) sebagai berikut :

- a. Supremasi hukum dalam arti tidak boleh ada kesewenang-wenangan, sehingga seseorang hanya boleh dihukum jika melanggar hukum.
- b. Kedudukan yang sama di depan hukum baik bagi rakyat biasa maupun bagi pejabat.
- c. Terjaminnya hak-hak manusia oleh UU dan keputusan-keputusan oleh pengadilan¹⁸.

Konsep Negara hukum bahwa Pemerintah harus bertanggung jawab untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat. Gagasan baru ini biasanya disebut *welfare state* (Negara kesejahteraan). Teori ini digunakan, karena penelitian ini bertolak dari hak negara untuk memungut pajak dari rakyat (Wajib pajak), hak negara itu diimbangi dengan kewajiban Negara, yaitu mewujudkan kesejahteraan seluruh rakyat.

Konsep *Welfare State* dalam negara hukum terhadap tugas pemerintah adalah penegasan keharusan pemerintah dalam bertindak aktif (bukan pasif) dan turut andil dalam kegiatan masyarakat sehingga mutu kesejahteraan bagi semua orang tetap terjamin. Dengan kata lain pemerintah harus memberi perlindungan dan perhatian terhadap masyarakat bukan hanya terhadap sektor sosial politik saja namun juga harus mencakup perhatian dan perlindungan terhadap sektor sosial

dalam Miriam Budiardjo, *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, (Jakarta: PT. Gramedia, t.t), 56-57. Terpetik dalam Moh. Mahfud, *Demokrasi Dan Konstitusi Di Indonesia : Study Tentang Interaksi Politik Dan Kehidupan Ketatanegaraan*, cetakan kedua, (Jakarta: Penerbit Rineka Cipta, 2003), 26-27.

¹⁷Oemar Seno Adji, "Prasaran" dalam seminar *Ketatanegaraan UUD 1945*, (Jakarta: Seruling Masa, 1966), 24.

¹⁸E.C.S. Wade dan G. Gogfrey, *Constitutional Law : An Outline of the Law and Practice of the Citizen and the the Including Central and Local Government, the Citizen and the State and Administrative Law*, 7Th Edition, (London: Longmans, 1965), 50-51.

ekonomi masyarakat termasuk dalam perkara keadilan penerapan wajib pajak dan hak wajib pajak, oleh karenanya tugas pemerintah diperluas dengan tujuan untuk menjamin kepentingan dan kesejahteraan umum sehingga cakupan lingkup tugasnya harus didasarkan atas putusan hukum yang seadil-adilnya tanpa ada satu pun pihak yang dirugikan.

Faham *welfare state* kini telah mengalami perkembangan dari *political state* (negara politik) yang selanjutnya menjadi *legal state* (negara hukum) kemudian berkembang menjadi negara kesejahteraan (*welfare state*) hal ini terjadi karena perkembangan dan pergeseran peran negara akibat proses demokratisasi dan modernisasi, sehingga kekuasaan yang dimiliki negara adalah sebagai promotor dan penentu segala kehendak terhadap aktivitas rakyat yang dipimpinnya.

R. Kranenburg, sebagai pencetus teori *welfare state* menegaskan bahwa negara hukum harus dengan aktif terus mengupayakan dan berusaha menciptakan kesejahteraan umum dengan menerapkan prinsip keadilan bagi negara dan masyarakat itu sendiri, berupaya agar selalu bertindak adil dan dapat dirasakan merata dan imbang oleh seluruh masyarakat bukan oleh hanya kalangan masyarakat golongan tertentu.¹⁹

Welfare state dalam negara hukum muncul sebagai jawaban atas fenomena ketimpangan-ketimpangan sosial yang terjadi dalam sistem ekonomi liberal. Dalam konsep *welfare state* telah dikenal adanya spesifikasi pembagian (*distribution*) dan pemisahan (*separation*) kekuasaan. Negara memiliki kebebasan untuk ikut serta (*freies emmersen*) dalam seluruh kegiatan politik, sosial, dan ekonomi dengan tujuan final merealisasikan kesejahteraan umum (*bestuurzorg*).²⁰

Terkait dengan konsep negara hukum, “*International Commission of Jurists*” dalam konferensinya di Bangkok pada Tahun 1965 menekankan, bahwa di samping hak-hak politik bagi rakyat harus diakui pula adanya hak-hak sosial dan ekonomi, sehingga perlu dibentuk standar-standar dasar sosial ekonomi. Komisi ini dalam konferensi tersebut juga merumuskan syarat-syarat (ciri-ciri)

¹⁹ Bobby Savero, *Ekonomi Indonesia Antara Tionghoa dan Kaum Proletar*, dalam Kajian Ekonomi-Indonesia, html jurnal.id, 2019.

²⁰S.F.Marbun dan Moh. Mahfud MD., *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Cet. Kedua, (Yogyakarta: Liberty, 2000), 42.

Pemerintahan yang demokratis di bawah *rule of law* (yang dinamis, baru) sebagai berikut :

- a. Perlindungan konstitusional artinya selain menjamin hak-hak individu, konstitusi harus pula menentukan cara prosedural untuk memperoleh perlindungan atas hak-hak yang dijamin.
- b. Badan kehakiman yang bebas dan tidak memihak.
- c. Pemilihan umum yang bebas.
- d. Kebebasan menyatakan pendapat.
- e. Kebebasan berserikat/berorganisasi dan beroposisi.
- f. Pendidikan kewarganegaraan²¹.

Ciri-ciri negara hukum materiil di atas, menunjukkan adanya pengakuan secara tegas tentang perlu adanya perluasan tugas eksekutif agar menjadi lebih aktif, diberikan tugas "*bestuurszorg*" itu, membawa suatu konsekuensi yang khusus bagi administrasi negara, agar dapat menjalankan tugas menyelenggarakan kesejahteraan rakyat secara baik. Dalam konteks negara hukum yang menganut asas demokrasi yang akan mewujudkan kesejahteraan, maka pemungutan pajak oleh negara harus berdasarkan atau diatur dengan UU. Hal ini sesuai dengan Pasal 23 A amandemen ketiga UUD Negara RI 1945 menegaskan : "Pajak dan pungutan lainnya untuk keperluan negara yang bersifat memaksa diatur dengan Undang-Undang".

Dalam negara yang menganut paham negara hukum dalam arti luas (*welfare state*) seperti Indonesia, maka negara model demikian akan mencari dasar pembenaran pemungutan pajak (asas-asas hukum, norma hukum dan teori hukum yang berkaitan dengan pajak). Oleh karena hukum pajak merupakan bagian dari hukum itu sendiri, maka mau tidak mau pembenaran pajak harus didasarkan pada falsafah hukum negara yang bersangkutan.

Asas-asas hukum dan norma hukum diperlukan sebagai landasan hukum pemungutan pajak oleh negara agar tidak bertindak sewenang-wenang. Peraturan perundang-undangan dalam konsep negara kesejahteraan seperti Indonesia memiliki peranan yang sangat penting, khususnya kedudukan UUD 1945,

²¹South-East Asian and Pacific Conference of Jurists, Bangkok, February 15-19, 1965, *The Dynamic Aspects of The Rule of Law in The Modern Age*, (Bangkok: International Commission of Jurists, 1965), 39-50.

sebagaimana dikemukakan oleh Bagir Manan dan Kuntana Magnar dengan mengingat beberapa alasan sebagai berikut :

- a. UUD 1945 menganut sistem konstitusional yang mengandung arti, bahwa setiap tindakan pemerintahan dimaksudkan untuk melaksanakan UUD sebagai dasar hukum tertinggi.
- b. UUD 1945 mengenai pembagian kekuasaan pemerintahan, yaitu dengan ditentukan adanya badan legislative (DPR) yang mempunyai tugas bersama-sama Presiden membuat undang-undang, bahkan menurut UUD 1945, sekurang-kurangnya terdapat 17 bidang yang harus diatur dalam undang-undang (organik).
- c. UUD 1945 menunjukkan dianutnya konsepsi Negara kesejahteraan (welfare state) yang mengharuskan pemerintah berperan aktif, baik di bidang politik maupun juga pada bidang ekonomi, sosial dan budaya. Seperti terlihat dalam Pasal 27 ayat (2), Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 32, Pasal 33 ayat (1), (2) dan (3) serta Pasal 34 dimana untuk melaksanakannya harus diatur lebih lanjut dalam peraturan perundang-undangan²².

Suatu negara yang menganut paham negara berdasarkan hukum dan sistem pemerintahan yang berdasarkan konstitusi, maka dengan sendirinya ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam konstitusi harus dilaksanakan. Di Indonesia salah-satunya melaksanakan Pasal 23 A amandemen ketiga UUD Negara Republik Indonesia 1945. Hal ini menunjukkan, bahwa pajak selain harus diatur oleh UU, bukan oleh peraturan perundang-undangan di bawah UU, termasuk dalam hal pemungutan pajak oleh negara/Pemerintah dalam pelaksanaannya harus berdasarkan UU.

2. Teori Kepastian Hukum

Secara singkat, faham kepastian hukum berasal dari ajaran Yuridis-Dogmatik berlandaskan pada aliran pemikiran positivistic dalam dunia hukum, yang lebih cenderung memandang hukum sebagai sebuah perkara yang mandiri dan otonom, sebab bagi penganut faham ini, hukum tidaklah lain hanya merupakan sebuah kumpulan aturan. Dalam konsep faham kepastian hukum, tujuan hukum tidak lain dari sekedar untuk menjamin terwujudnya kepastian hukum namun, kepastian hukum itu sendiri diwujudkan oleh hukum dengan

²² Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *Peranan Peraturan Perundang-undangan Dalam Pembinaan Hukum Nasional*, (Bandung: Armico, Tahun 1987), 17-18.

sifatnya yang hanya membuat suatu aturan hukum yang bersifat umum. Karakter umum dari norma-norma hukum tersebut menegaskan dan membuktikan bahwa hukum tidak saja bertujuan untuk mewujudkan keadilan atau kemanfaatan, tetapi semata-mata untuk mewujudkan sebuah kepastian.²³

Dalam teori kepastian hukum, suatu nilai dan mutu yang ingin diraih adalah nilai keadilan dan kebahagiaan bagi keseluruhan dan bukan hanya untuk sebagian golongan/perorangan/badan tertentu, begitu pula dalam penerapan wajib pajak dan hak wajib pajak nilai-nilai yang dimaksudkan sebelumnya haruslah diwujudkan.²⁴

Sebuah jaminan hukum terkait perkara keadilan merupakan definisi yang tepat untuk istilah kepastian hukum, norma-norma yang mengusung aspek keadilan harus benar-benar berfungsi sebagai peraturan yang ditaati dan dipatuhi. Gustav Radbruch menyatakan bahwa:

“Keadilan dan kepastian hukum merupakan bagian-bagian yang tetap dari hukum dan bahwa keadilan dan kepastian hukum harus diperhatikan, kepastian hukum harus dijaga demi keamanan dan ketertiban suatu negara. Akhirnya hukum positif harus selalu ditaati”.

Masih berdasarkan pandangan Gustav Radbruch terdapat dua jenis definisi kepastian: *Pertama*: Kepastian hukum oleh karena hukum; *Kedua*: Kepastian hukum dalam atau dari hukum. Hukum yang sukses dan berhasil menjamin banyak perkara kepastian hukum dalam masyarakat adalah sebuah hukum yang bermanfaat. Selanjutnya kepastian hukum oleh karena hukum, memiliki dua tugas hukum yang lain, yaitu: menjamin keadilan hukum dan hukum harus tetap berguna. Dengan demikian, sebuah kepastian hukum dalam hukum akan dikatakan tercapai apabila hukum tersebut sebanyak-banyaknya mengandung perundang-undangan yang jelas dan tidak mengandung unsur kesetimpangan.²⁵

Sedangkan, menurut asas kepastian hukum menegaskan, bahwa substansi hukum pajak materiil yang terdiri dari subjek pajak, objek pajak dan tarif pajak harus diatur secara jelas dan tegas dalam UU bidang perpajakan. pajak yang

²³ Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *Peranan Peraturan Perundang-undangan Dalam Pembinaan Hukum Nasional*, 95.

²⁴ Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, (Jakarta: Penerbit Toko Gunung Agung, 2002), 82-83.

²⁵ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, (Bandung: PT.Citra Aditya Bakti, 1991), 254.

harus dibayar oleh individu harus ada *Certainty* (kepastian). *Certainty* ini ditafsirkan oleh R. Santoso Brotodihardjo, bahwa dalam asas *certainty* kepastian hukum yang dipentingkan adalah mengenai subjek, objek, besarnya pajak, dan juga mengenai waktu pembayarannya²⁶. Berkenaan, bahwa subjek, objek dan tarif harus diatur dengan UU, Rochmat Soemitro mempertegas :

“Ketentuan hukum pajak material mutlak harus diletakan dalam UU, dan ketentuan hukum material ini meliputi subjek, objek dan tarif pajak, sehingga UU harus ditentukan secara tegas dan jelas, siapa (subjek) yang dikenakan pajak, apa (objek) yang dikenakan pajak, dan berapa besar pajak (tarif). Kesemuanya ini adalah untuk memberikan kepastian hukum. Jika ketiga hal itu tidak ditentukan dengan jelas dan tegas dalam UU, maka sangat disanksikan adanya kepastian hukum, bahkan sangat dikhawatirkan , bahwa melalui interpretasi subjek dan objek yang tidak dimaksudkan menjadi sasaran akan dapat dikenakan pajak²⁷”.

Terhadap pernyataan Rochmat Soemitro di atas, Wiratni Ahmadi sependapat²⁸. Pajak harus diatur dengan UU sesuai dengan yang dikehendaki Pasal 23 A amandemen ketiga UUD Negara Republik Indonesia 1945 menegaskan : Pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang. Meskipun Pasal 23 A ini, tidak mengatur unsur-unsur (inti) pajak yang mesti harus diatur dengan UU, akan tetapi dapat dipahami, bahwa tanpa adanya unsur-unsur, seperti subjek pajak, objek pajak tarif pajak dan sanksi khususnya sanksi pidana pajak, maka tidak akan ada yang namanya pemungutan pajak oleh Pemerintah (Dirjen Pajak).

Teori kepastian hukum dalam undang-undang pajak dikemukakan oleh Rochmat Soemitro, bahwa :

“Peraturan-peraturan tentang mengadakan pajak baru, menaikkan atau menurunkan atau penghapusan pajak-pajak yang ada ataupun peniadaan salah-satu sumber pendapatan, tidak boleh dijalankan sebelum hal itu, dinyatakan dalam anggaran pendapatan (APBN, Penulis)... , Demi kepastian hukum semua hal yang berkaitan dengan struktur inti perpajakan, harus dimuat dan ditetapkan dengan undang-undang, sedangkan pengaturan yang bersifat teknis pelaksanaan, dapat dialihkan

²⁶ R, Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT. Eresco, 1993), 28.

²⁷ Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, (Bandung: PT. Eresco, 1991), 2.

²⁸ Keterangan Wiratni Ahmadi, pada tanggal 20 Juli 2012 di Jl Pati Ukur No. 91 Kota Bandung.

wewenangnya kepada menteri. Wewenang menetapkan suatu pajak yang pada pokoknya termasuk dalam golongan inti (utama) pada dasarnya, tidak bisa dipertimbangkan untuk didelegasikan.... Persoalan mengenai batas-batas delegasi yang diperbolehkan adalah bersifat ketatanegaraan, dan ini, merupakan persoalan bagi pembuat undang-undang (legislator)²⁹”.

Rochmat Soemitro mengemukakan pula, bahwa :

“Kepastian hukum dalam hukum pajak 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, susunan kalimat, penggunaan kata dan istilah baku yang tidak mengandung arti ganda atau dubius atau ragu-ragu. Kepastian hukum memberikan jaminan, bahwa subjek Wajib pajak tidak akan diperlakukan secara sewenang-wenang/ tidak semena-mena, sehingga setiap orang akan dapat mengetahui dengan pasti apa dan sejauhmana hak dan kewajiban yang diberikan oleh undang-undang kepadanya. Bila masih ada hal-hal yang kurang jelas, hal ini, harus diberikan tafsiran yang pasti dan tetap, tidak dapat diartikan lain”³⁰.

Disamping itu, Kelsen menyatakan bahwa:

“Kepastian hukum secara umum merupakan sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek seharusnya atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma-norma adalah produk dan aksi manusia yang deliberatif. Undang-Undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum”.³¹

3. Teori Keadilan

Nilai-nilai keadilan dalam penyusunan undang-undang berkenaan dengan pemungutan pajak, telah dilakukan dalam abad ke 18, sebagaimana dalam buku Adam Smith". (1723 - 1790) yang berjudul "*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*", (terkenai dengan nama "*Wealth of Nations*) melancarkan ajarannya sebagai asas pemungutan pajak yang dinamainya :*The*

²⁹ Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum*, 113-15.

³⁰ Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum*, 51.

³¹ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2008), 158.

Four Maxims". Adam Smith telah meletakkan prinsip pemungutan pajak yang sangat populer dengan "*The Four Maxims*" antara lain :

- a. *Equality, the subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.*
- b. *Certainty, the tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor and to every other person.*
- c. *Convenience of payment, every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.*
- d. *Economy in Collection, every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the state*³².

Artinya :

- a. Keadilan, para warga dari setiap negara harus memberikan sumbangan untuk mendukung pemerintah seimbang dengan kemampuan masing-masing, yaitu seimbang dengan pendapatan yang mereka nikmati masing-masing di bawah perlindungan negara;
- b. Kepastian, pajak yang harus dibayar oleh individu harus pasti dan tidak sewenang-wenang. Waktu pembayaran, cara pembayaran, jumlah yang harus dibayar, harus jelas dan tegas bagi pembayar dan untuk setiap orang lain;
- c. Ketepatan pembayaran, tiap-tiap pajak harus dikenakan pada saat atau dengan cara dalam keadaan yang paling memungkinkan bagi para pembayar pajak;
- d. Ekonomis dalam pengumpulan, tiap-tiap pajak seharusnya biaya pemungutan (pajak) dilakukan sehemat-hematnya, tidak boleh melebihi penerimaan pajak ke negara.

Adam Smith mengemukakan keadilan adalah kesetaraan, keseimbangan, keharmonisan hubungan antara satu orang dengan orang lain. Oleh karena itu setiap hubungan sosial tidak boleh ada pihak yang dirugikan³³. Keadilan legal sebenarnya sudah terkandung dalam keadilan komutatif, karena keadilan legal merupakan konsekuensi dari keadilan komutatif. Dalam hal ini, tugas negara

³²Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nation*, (New York: Random House Inc, 1937), 397.

³³Dikutip dari Zainal Muttaqin, *Pengampunan Pajak Sebagai Insentif Pajak Dalam Rangka Meningkatkan Investasi Di Indonesia*, Disertasi, Ilmu Hukum (Bandung: UNPAD, 2011), 95.

dalam menegakkan keadilan harus bersifat netral dan memperlakukan semua pihak secara sama (non diskriminasi)³⁴. Keadilan dapat terwujud hanya dengan menggunakan keadilan komutatif ini.

John Rawls dengan mendasarkan pada prinsip kebebasan sebagai salah satu hak asasi yang paling penting yang melekat pada setiap manusia. **Rawls**³⁵, mengajukan dua prinsip keadilan yaitu : Pertama, setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang. Kedua, ketimpangan sosial dan ekonomi harus diatur sedemikian rupa sehingga : a. dapat diharapkan memberi keuntungan bagi semua orang, b. semua posisi dan jabatan terbuka bagi semua orang sehingga mempunyai persamaan kesempatan. Kondisi ini membawa konsekuensi kepada pemerintah untuk mengatur sistem dan struktur sosial agar menguntungkan kelompok yang tidak beruntung. Pemerintah dapat mengambil langkah dan kebijakan tertentu termasuk mekanisme pajak untuk membantu kelompok yang tidak beruntung³⁶.

Prinsip keadilan yang pertama, mengharuskan adanya kebebasan yang sama pada setiap warga negaranya, seperti: kebebasan hak memberikan suara dan hak atas jabatan public dalam ranah politik, kebebasan berargumen, kebebasan berpikir, kebebasan atas hak kepemilikan, dan kebebasan atas penyitaan.

Adapun prinsip keadilan yang kedua berlaku (i) terhadap pendistribusian pendapatan dan kekayaan serta (ii) terhadap organisasi yang membuat perbedaan-perbedaan dalam kewenangan dan tanggung jawab atau rangkaian perintah. Ketika distribusi kekayaan dan pendapatan tidak sama, maka hal ini harus diperuntukkan demi keuntungan setiap orang dan, pada saat yang bersamaan,

³⁴ Zainal Muttaqin, *Pengampunan Pajak Sebagai Insentif Pajak Dalam Rangka Meningkatkan Investasi Di Indonesia*, 96.

³⁵ Zainal Muttaqin, *Pengampunan Pajak Sebagai Insentif Pajak Dalam Rangka Meningkatkan Investasi Di Indonesia*, 97

³⁶ Zainal Muttaqin, *Pengampunan Pajak Sebagai Insentif Pajak Dalam Rangka Meningkatkan Investasi Di Indonesia*, 98.

segala posisi yang mempunyai kewenangan dan jabatan-jabatan yang dapat memberikan perintah, harus terbuka untuk umum.³⁷

Rawls juga menjelaskan bahwa dikarenakan tidak adanya ajaran/doktrin mengenai religius, filosofis atau moral yang diakui oleh seluruh warga negara, maka konsep/dasar terkait keadilan yang diakui dalam masyarakat yang demokratis haruslah membentuk suatu konsep yang disebut “konsep keadilan secara politis”.³⁸

4. Kedudukan Tarif Pajak terhadap Masyarakat

Kedudukan tarif pajak terhadap masyarakat dalam lingkup ini lebih menekankan pada peran/fungsi dan pengaruh tarif pajak terhadap masyarakat itu sendiri, maka sudah seyogianya wajib pajak akan taat dan patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya bila mana tarif tersebut sudah sesuai dan selaras dengan peraturan pusat maupun daerah serta tidak memberatkan wajib pajak. Jika sudah memenuhi kriteria seperti itu tentunya wajib pajak akan memiliki kesadaran dalam membayar pajak.

Secara prinsip dalam bidang perpajakan seharusnya tidak ada perkara bias ke arah mereka (masyarakat) yang berpendapatan menengah ke atas. Karena perundang-undangan yang telah diberlakukan semenjak masa reformasi pajak nasional tahun 1983 dan pajak daerah tahun 1997 telah memuat ketentuan perihal tarif pemungutan dalam pembayaran wajib pajak. Adanya kesenjangan dan ketidakmerataan terkait pungutan pajak baik untuk pajak-pajak pemerintah pusat maupun daerah; dimana terdapat kecurangan-kecurangan dalam pembayaran pajak (kolusi antara aparat pajak dengan wajib pajak) sehingga tak sedikit dari kalangan-kalangan tertentu yang menghindari pembayaran wajib pajak. Adanya kolusi antara aparat pajak dan wajib pajak menimbulkan terjadinya pungutan pajak yang bias dalam artian lebih menguntungkan mereka yang berpendapatan menengah ke atas dan bukan sebaliknya.³⁹

³⁷John Rawls, “*A Theory of Justice (1972)*” dalam Materi Kuliah Program Sarjana Hukum Filsafat Hukum Jilid 1, (Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2008), 466.

³⁸ ³⁸John Rawls, “*A Theory of Justice (1972)*”, 477

³⁹Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2008), 158.

Adapun fungsi tarif pajak meliputi fungsi dari pajak itu sendiri yang berperan sebagai *budgeter* sebagai sumber pemasukan keuangan negara, dengan kata lain merupakan sumber yang diperuntukan dan disediakan untuk pembiayaan pengeluaran-pengeluaran kebutuhan negara dan rakyatnya. Fungsi lain pajak adalah sebagai *regularend* dalam artian yang mengatur, berarti pajak digunakan sebagai alat untuk *me-manage* dan merealisasikan kebijakan-kebijakan dalam bidang sosial dan ekonomi.⁴⁰

Selanjutnya, *management* tarif pajak secara umum dapat ditemukan dalam Hukum Pajak Materiil. Tarif berfungsi sebagai landasan untuk menetapkan dan menentukan besarnya utang pajak yang harus dipenuhi (dibayar) oleh Wajib Pajak orang pribadi maupun badan. Dalam pelaksanaan pemungutan pajak Supary menjelaskan bahwa, ada beberapa tarif pajak yang digunakan dalam peraturan perundang-undangan pajak yang dapat berupa berbagai tarif pajak sebagai berikut:

- a. **Tarif proporsional** merupakan tarif pajak yang persentasenya tetap (tidak berubah), dalam kata lain semakin besar jumlah yang dipakai sebagai landasan menentukan besarnya pajak yang terutang maka semakin besar pula jumlah utang pajak yang harus dibayar. Namun, kenaikan besarnya utang pajak tersebut diperoleh dengan persentase yang sama/tetap. Misalnya dalam Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas barang mewah (Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000) dinyatakan bahwa untuk Pajak Pertambahan Nilai ditetapkan 10 % (sepuluh per seratus).
- b. **Tarif tetap** adalah tarif pajak yang besarnya tetap terhadap berapapun jumlah atau nilai objek yang dikenakan pajak. Misalnya tarif dalam menetapkan besarnya pajak berupa bea meterai atas diterbitkannya dokumen suatu perjanjian sebesar Rp. 6.000,00 (enam ribu rupiah).
- c. **Tarif progresif**
Tarif progresif adalah tarif pajak yang persentase pengenaannya semakin meningkat bila jumlah atau nilai objek yang dikenai pajak. Misalnya tarif dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menentukan bahwa bagi wajib pajak orang pribadi akan dikenai tarif sesuai dengan lapisan penghasilan kena pajak. Apabila dilihat dari kenaikan persentase tarifnya, dalam tarif progresif dikenal :
 - (i). Tarif progresif progresif, yaitu kenaikan persentase tarifnya semakin besar.
 - (ii). Tarif progresif tetap, yaitu kenaikan persentase tarifnya tetap;
 - (iii). Tarif progresif regresif, yaitu kenaikan persentase tarifnya semakin kecil.

⁴⁰ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 10, Buku 1, (Jakarta: Salemba Empat, 2011), 34.

- d. **Tarif degresif** adalah tarif pajak yang persentase pengenaannya semakin menurun sejalan dengan pertambahan penghasilan atau dengan kata lain persentase tarif yang digunakan akan semakin kecil jika jumlah atau nilai objek yang dikenai pajak semakin besar. Dalam penerapannya tarif progresif juga dapat berupa degresif progresif, degresif tetap dan degresif degresif.

Kedudukan tarif pajak dalam pengaruhnya terhadap masyarakat ditinjau dari beberapa aspek yang menyebabkan lalainya wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya, diantaranya disebabkan oleh beberapa faktor seperti keberatan wajib pajak terhadap tingginya tarif pajak yang menjadi final dan beberapa ketimpangan kebijakan Pemerintah dalam menerapkan sistem perpajakan.⁴¹

Berikut beberapa aspek yang menyebabkan wajib pajak lalai dalam membayar pajak menurut M Zain⁴²: *Pertama*: pelayanan Fiskus yang buruk dan mengecewakan masyarakat dalam melakukan pelayanan; *Kedua*: tingginya tarif pajak menyebabkan masyarakat semakin membangkang terhadap aturan-aturan perpajakan karena dirasa memberatkan; *Ketiga*: sistem administratif perpajakan yang buruk.

5. Pajak dalam Hukum Islam Sebagai Salah Satu Perbandingan

Dharibah atau pajak dalam hukum Islam berarti beban berakar dari kata *dharaba -yadhribu - dhorban* (mewajibkan, menetapkan, menentukan, memukul, menerangkan atau membebaskan),⁴³ secara singkat *dhoribah* adalah harta yang dipungut oleh negara⁴⁴.

Menurut Gazy Inayah dalam kitabnya yang berjudul *al-Iqtishad al-Islami al-Zakah wa al-Dharibah* pajak bermakna kehinaan yang diambil dari definisi *jizyah* namun dalam konteks ini *dhoribah* tidak berarti sebagai kehinaan bagi umat

⁴¹ Nandang Najmudin, *Paradigma Baru Hukum Perpajakan Di Indonesia*, 390.

⁴²Permita, Audia Citra. Dkk. 2014. *Pengaruh Persepsi Wajib Pajak Orang Pribadi atas Pelaksanaan Self Assessment System terhadap Tindakan Tax Evasion di Kota Padang*. SNA 17 Mataram, (Lombok: Universitas Mataram) 24-27 Sept 2014.

⁴³A.W. Munawwir, *Kamus al-Munawwir*, (Pustaka Progressif, 2002), 815

⁴⁴Qadhi al-Nabhani, *Nizham al-Istiqshadi di-al-Islam*, hlm. 245. Dalam artikel Yahya Abdul-Rahman, dalam Gusfahmi, *Pajak Menurut Syari'ah*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2007), 27

Muslim melainkan merupakan sebuah beban tambahan sebagai bentuk amal sholeh di jalan Allah⁴⁵

Menurut Abdul Qadim Zalumm, terdapat lima unsur penting yang harus ada dalam ketentuan pajak (*dharibah*) menurut syari'at Islam⁴⁶:

- a. Perkara tersebut diwajibkan oleh Allah swt.
- b. Objek utamanya adalah harta (*al-Mal*).
- c. Subjek wajib pajaknya merupakan kaum muslim yang berkecukupan (*ghaniyyun*), dalam hal ini tidak termasuk non-Muslim.
- d. Tujuan dan maksud pemenuhan pajak tersebut diperuntukan untuk membiayai kebutuhan mereka (kaum muslim) saja.
- e. Diberlakukan karena adanya kondisi darurat (khusus), yang harus segera diatasi oleh *Ulil Amri*.

Point-point tersebut sesuai dengan prinsip-prinsip penerimaan negara menurut Sistem Ekonomi Islam yang harus memenuhi empat aspek di bawah ini:

- a. Setiap sumber pendapatan dan pemungutannya harus diperintahkan berdasarkan *nash* (Alquran dan Hadis).
- b. Adanya segmentsi sumber penerimaan pajak dari kaum Muslim dan nonMuslim.
- c. Sistem pemungutan pajak dan zakat haruslah menjamin bahwa hanya golongan makmur yang mempunyai kelebihan saja yang memikul beban utama.
- d. Adanya tuntutan dan desakan kepentingan umum. Sesuai Firman Allah SWT dalam sebagai berikut:

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ ۗ فَإِنْ تَنَازَعْتُمْ فِي

شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللَّهِ وَالرَّسُولِ إِنْ كُنْتُمْ تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ ۗ ذَلِكَ خَيْرٌ

وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا (59)

“Hai orang-orang yang beriman, taatilah Allah dan taatilah Rasul (Nya), dan ulil amri di antara kamu. kemudian jika kamu berlainan Pendapat tentang sesuatu, Maka kembalikanlah ia kepada Allah (Al Quran) dan Rasul (sunnahnya), jika kamu benar-benar beriman kepada Allah dan

⁴⁵Gazy Inayah, *al-Iqtishad fi al-Islam, al-Zakah wa al-dharibah*, (Dirasah Mukarromah, 1995), terjemahan Zainuddin Adnan dan Nailul Falah.

⁴⁶Abdul Qadim Zalum, *al-Anwar fi al-Daulah al-Khilafah, Daar al-Ilmi lilmalayin*, Cet. II, Terjemahan Ahmad S Dkk., *Sistem Keuangan di Negara Khilafah*, (Mesir: Pustaka Thariqu al-Izzah, 2002), 138.

hari kemudian. yang demikian itu lebih utama (bagimu) dan lebih baik akibatnya”. (Q.S AnNisa:59)

Syaikh Muhammad bin Shalih Al Utsaimin R.A⁴⁷ menegaskan bahwa ayat ini diawali dengan seruan yang menunjukkan pentingnya memusatkan perhatian terhadap seruan tersebut yang mana di dalam seruan tersebut terkandung sifat iman mengisyarat bahwa apa yang akan disebutkan merupakan bagian dari konsekuensi iman. Di sisi lain, ayat ini pun menjelaskan secara tegas akan nilai kepatuhan dan ketaatan dalam Islam. Ibnu Katsir dalam kitab tafsirnya menegaskan bahwa ayat tersebut merupakan “merintah untuk mentaati ulama dan *umara*. Oleh karenanya Allah berfirman: “Taatlah kepada Allah”, yaitu ikutilah Kitab-Nya. “Dan taatlah kepada Rasul”, yaitu peganglah Sunnahnya. “Dan *ulil amri* diantara kalian”, yaitu terhadap apa yang mereka perintahkan kepada kalian dalam rangka taat kepada Allah, bukan dalam perkara maksiat kepada-Nya.

Maka dapat ditegaskan bahwa perintah untuk membayar pajak yang telah diatur oleh Nega merupakan seruan yang haruskan kita untuk mematuhi. Dan dari uraian ayat di atas, maka jelas Nampak terlihat bahwa pajak merupakan kewajiban yang datang secara temporer yang diwajibkan oleh pemerintah negara sebagai nilai tambahan setelah perkara zakat dan diwajibkan hanya kepada Muslim yang berkecukupan untuk digunakan kembali dalam memenuhi kepentingan mereka (kaum muslim) dan bukan untuk kepentingan umum.

F. Kepustakaan Hasil Penelitian Sebelumnya

Penelitian Tesis ini tentang Pengenaan Tarif Pajak Yang Bersifat Final Dihubungkan Hak Untuk Mengajukan Keberatan Dan Banding Bagi Wajib Pajak Dalam Sistem Hukum Perpajakan Di Indonesia. Hasil penelitian sebelumnya yang ada kaitannya dengan penelitian ini yaitu penelitian yang dilakukan oleh Nandang Najmudin dengan judul Tesis “Keberlakuan Peraturan Pemerintah No. 5 Tahun 2002 Terhadap Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Sewa Tanah Dan Bangunan Dalam Hubungannya Dengan Undang-Undang No 17

⁴⁷ Nurfaizah abidin, *Pengaruh Tarif Pajak, Sistem Perpajakan, Pengawasan Pajak Dan Sunset Policy Terhadap Minimalisasi Tax Evasion (Penggelapan Pajak,)* (Makasar: Jupe UIN Alauddin, 2016), Vol 3, No 1, 72- 82.

Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan. Keterkaitannya judul ini dengan judul yang akan diteliti yaitu mengenai tarif pajak yang bersifat final. Dalam judul penelitian sebelumnya sekurang-kurangnya ada 2 (dua) hal : Pertama, objek pajak atas sewa diatur berdasarkan Undang-Undang No 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan, sedangkan mengenai pembayaran penghasilan atas objek pajak berupa penghasilan dari sewa tanah dan atau bangunan diatur berdasarkan PP No. 5 Tahun 2002 Tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Sewa Tanah Dan atau bangunan. Kedua, tentang tarif pajak atas sewa secara umum ditentukan dengan tarif sebesar 15% dari neto. Untuk menentukan netonya diatur berdasarkan norma perhitungan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-170/PJ/2002 menentukan sebesar 40%. Pemotongan 40% (persen) merupakan pengurangan atas biaya-biaya yang dikeluarkan dari nilai jumlah penerimaan dari sewa pada saat pembebanan. Dapat diberikan contoh X telah melakukan pembayaran sewa sebesar Rp. 5.000.000 kepada Y, maka pajak yang harus dibayar oleh Y berdasarkan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 23 ayat 1 huruf c cara perhitungannya adalah : $15\% \times (40\% \times \text{Rp. } 5.000.000) = \text{Rp. } 300.000$.

Untuk objek pajak berupa sewa tanah dan atau bangunan diatur berdasarkan PP No. 5 Tahun 2002 Tentang pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Sewa Tanah Dan Atau bangunan Pasal 3 menentukan tarif sebesar 10% bersifat final. Materi yang dibahasnya adalah mengenai keberlakuan PP No. 5 Tahun 2002 Tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas penghasilan Dari Sewa Tanah Dan Atau bangunan dihubungkan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan. Untuk contoh mengenai cara perhitungannya telah dijelaskan di halaman sebelumnya.

Adapun pembahasan dalam penelitian yang akan dilakukan oleh Peneliti yaitu kedudukan pengenaan tarif pajak yang bersifat final secara keseluruhan terhadap Wajib Pajak yang dirugikan dihubungkan dengan prinsip keadilan berupa hak Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, banding dan Peninjauan Kembali (PK).