**BAB II**

**ASAS KEADILAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK BADAN USAHA DALAM MEWUJUDKAN NEGARA KESEJAHTERAAN**

1. **Penyelesaian Sengketa Pajak Badan Usaha Dalam Mewujudkan Negara Hukum Kesejahteraan**
2. **Negara Kesejahteraan**

Konsep negara hukum yang semula merupakan liberal berubah ke negara hukum yang menyelenggarakan kesejahteraan rakyat.[[1]](#footnote-1) Menurut konsep negara kesejahteraan, tujuan negara adalah untuk kesejahteraan umum. Negara dipandang hanya merupakan alat untuk mencapai tujuan bersama kemakmuran dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat negara tersebut.[[2]](#footnote-2) Selain konsep negara berdasar atas hukum (biasa disebut negara hukum), juga dikenal konsep negara kesejahteraan (*welfare state*), yakni suatu konsep yang menempatkan peran negara dalam setiap aspek kehidupan rakyatnya demi terwujudnya kesejahteraan sosial bagi seluruh rakyat dianggap bertanggung jawab menjamin standar kesejahteraan hidup minimum bagi setiap warga negaranya.[[3]](#footnote-3)

Negara kesejahteraan pada dasarnya, mengacu pada “peran negara yang aktif dalam mengelola dan mengorganisir perekonomian” yang di dalamnya “mencakup tanggung jawab negara untuk menjamin ketersediaan pelayanan kesejahteraan dasar dalam tingkat tertentu bagi warganya. Untuk dapat menyatakan sebagai negara kesejahteraan maka suatu negara harus memenuhi beberapa syarat yaitu bahwa secara umum, suatu negara bisa digolongkan sebagai negara kesejahteraan jika mempunyai empat pilar utamanya, yaitu:[[4]](#footnote-4)

1. *Sosial citizenship;*
2. *Full democracy;*
3. *Modern industrial relation systems;*
4. *Rights to edications and the expansion of modern mass education systems.*

Negara kesejahteraan menunjuk pada sebuah model ideal pembangunan yang difokuskan pada peningkatan kesejahteraan melalui pemberian peran yang lebih penting kepada negara dalam memberikan pelayanan sosial secara universal dan komprehensif kepada warganya. Keempat pilar ini dimungkinkan dalam negara kesejahteraan karena negara memperlakukan penerapan kebijakan sosial sebagai penganugerahan hak-hak sosial (*the granting of sosial rights*) kepada warganya. Hak-hak sosial tersebut mendapat jaminan seperti layaknya hak atas properti, tidak dapat dilanggar (*inviolable*) serta diberikan berdasar basis kewargaan (*citizenship*) dan bukan atas dasar kinerja atau kelas. Konsep negara hukum dalam arti sempit bersifat pasif dimana dalam hal ini negara tidak ikut campur dalam urusan perekonomian. Tugas negara adalah hanya menjaga keamanan atau sebagai “negara penjaga malam” yang dalam perkembangan selanjutnya berubah menjadi lebih aktif dan lebih luas lagi tugasnya. Karena tugas yang lebih aktif dan lebih luas ini, maka kemudian dikenal dengan istilah negara kesejahteraan yaitu negara hukum material. Dimana negara aktif ikut campur dalam bidang budaya sosial dan ekonomi dalam upaya mewujudkan negara kesejahteraan. Negara kesejahteraan (*welfare state*), yang berdasarkan definisi singkat adalah suatu negara, dimana pemerintahan negara.

Definisi *welfare state* dalam *Black's Law Dictionary*, menyebutkan negara kesejahteraan adalah suatu bangsa yang pemerintahannya menjalankan berbagai program asuransi sosial, seperti kompensasi pengangguran, pensiun, bantuan uang untuk keluarga, kupon makanan, dan bantuan bagi orang buta atau tuli juga, pengertian kesejahteraan negara sebagai pengatur:[[5]](#footnote-5)

*“Welfare State a nation in which the government underiakes various social insurance programs, such as unemployment compentation, old age pensions family alawances, food stamps, and aid to the blind or deaf-also termed walfare-regulatory state”*.

Dari definisi tersebut, ternyata dalarn kenyataannya memunculkan berbagai konsep, setidak-tidaknya ada beberapa pandangan yang satu dan lainnya berbeda tentang konsep *welfare state* sebagaimana yang terjadi di berbagai negara. Pendapat Ramesh Mishra, Lawrence Friedman dan Jan M Boekman, yang menitik beratkan *welfare state* pada tanggung jawab negara untuk kesejahteraan warga negara terhadap pemenuhan kebutuhan dasar hidup (*basic need*). pelayanan sosial, juga termasuk intervensi ekonomi pasar. Tanggung jawab negara untuk kesejahteraan warganya bukan sekedar dimaknai sebagai hak politik dan ekonomi, namun lebih merupakan aspek hukum. Dalam hal ini Ramesh Mishra menyatakan, *Welfare State* adalah suatu tanggung jawab negara terhadap kesejahteraan warga negara yang meliputi intervensi ekonomi pasar, kebijakan ketenaga kerjaan dan pelayanan kesejahteraan sosial. Termasuk juga lembaga dan kebijakan dalam bidang kesejahteraan adalah menjadi pemikiran dan tanggung jawab negara.[[6]](#footnote-6) Negara kesejahteraan menurut Ramesh Mishra, menyatakan:[[7]](#footnote-7)

*“A Liberal state which assumes responsibility for the well-being of the citizen through a range of interventions in the market economy, e.g. full employment policies and social welfare service. The term include, both the idea of state respansibility for welfare as well as the institutions and policies through which the idea is given effect”*.

Menurut pendapat Lawrence W. Friedman menyatakan, bahwa: *welfare state* sebagai suatu tanggung jawab negara terhadap kesejahteraan warganya dalam lingkup yang luas sampai menjangkau intervensi pasar maupun terhadap perbankan, telekomukasi dan transportasi. Dengan ruang lingkup yang luas ini, maka tanggung jawab negara meliputi sarana hukum maupun institusi untuk mewujudkan kesejahteraan bagi warga negara menjadi kewajiban negara.[[8]](#footnote-8) Sedangkan Lawrence W. Friedman melukiskan di abad ke-20 negara umumnya disebut “negara kesejahteraan”. Karena begitu besar negara mengatur kesejahteraan. lntervensi suatu pemerintahan dalam *welfare state* meliputi berbagai aspek ekonomi, keuangan, keamanan, bahkan sampai dengan telekomunikasi dan transportasi maupun perbankan. Situasi ini merupakan bentuk khas negara pada abad ke-20 yang umumnya dinamakan “Negara Kesejahteraan”, atau lebih luas, negara pengatur kesejahteraan. Secara mendasar adalah suatu negara interversi secara aktif terhadap pemerintahan yang ada di mana-mana. Sebagai pengumpul sangat besar atas uang pajak, dan memerintahkan tentara dalam jumlah besar terhadap pelayanan sipil. Menyalurkan bermilyar-milyar dalam bentuk pembayaran kesejahteraan. Di berbagai negara bahkan juga menangani jalan kereta api, kartu pos, telepon, pemilik bank, pabrik baja dan perdagangan lainnya sebagai portofolio.[[9]](#footnote-9) Hal ini sesuai dengan pendapat Adam Smith, yang menyebutkan bahwa fungsi negara adalah:[[10]](#footnote-10)

1. Menjaga keamanan dan ketertiban sesuai dengan batas wewenang yang ditetapkan oleh negara itu sendiri (*security and order*);
2. Melindungi setiap anggota masyarakat dari ketidakadilan atau penindasan yang dilakukan oleh anggota masyarakat lainnya (*justice enforcement*); dan
3. Menyediakan sarana dan prasarana umum yang tidak dapat disediakan, dibangun atau dipelihara sendiri oleh anggota masyarakat (*public infrastructure development*).

*Welfare state* dimaknai sebagai integrasi fakta ekonomi dan gagasan umum tentang keadilan. Di dalamnya terjabar keberadaan dan fungsi hukum dalam berbagai aspek kehidupan. Oleh sebab itu, jadi sebenarnya hukum menjadi bukti yang selalu terkait dengan negara kesejahteraan dimana keadilan harus menjadi tujuan utama. Menurut Jan M. Boekman, menyatakan:[[11]](#footnote-11)

*“The welfare state is generally understood as the integrations of economic facts and general ideas about justice. lt also includes the pervasive presence and functioning of law in various aspects of social life. It is thus evident that law is interwined with the welfare sfale”*.

*Welfare state* selalu dikaitkan dengan tanggung jawab pemerintahan berkaitan dengan kesehatan, pengangguran dan perumahan yang memberikan perlindungan bagi warganya terhadap standar minimum pendapatan, gizi, kesehatan, perumahan dan pendidikan, keamanan kerja, sebagai hak politik dan bukan sumbangan sukarela. Bahkan aspek-aspek kesejahteraan juga terkait dengan pelayanan sosial berbentuk kesejahteraan sosial, pajak dan keamanan kerja. Menurut Ross Cranston, menyatakan:[[12]](#footnote-12)

*“ln some interpretations the essence of he welfare state is government-protected minimum standards of income, nutritlon, health, housing, and education, assured fo every citizen as a political right, no as charity. One of Titmuss's contributions was to additional aspecfs of the welfare state - that along with the social services are other forms of social services are ather forms of social welfare, fiscal welfare and occupational welfare”*.

*Welfare state* lebih dimaknai sebagai kewajiban negara untuk kesejahteraan warganya dalam memenuhi kebutuhan dasar hidup (*basic needs*). *Welfare state* berkaitan dengan hak-hak warga negara dan kemampuan negara untuk memenuhi klaim yang berasal dari hak tersebut. Tujuannya adalah untuk menjamin terpenuhinya tingkat kesejahteraan minimal dalam hal kesehatan, nutrisi, perumahan, dan pendidikan. Di sini nampak bahwa lingkup kesejahteraan hanya berkait dengan kebutuhan dasar (*basic needs*). Menurut Vilheml Aubert, menyatakan: [[13]](#footnote-13)

*“It is customary to define the vtelfare state by referensce to ceftain rights of the citizen and by the state's ability to meet the claims which flow from this rights. Their aim is to secure a decent minimum of welfare in terms of health, nutrition,housing, and education”*.

Dari uraian beberapa konsep di atas, maka dapat digolongkan sebagai berikut:

1. Ramesh Mishra, Lawrence M Friedman dan M Boekman, *welfare state* merupakan taanggung jawab dan kewajiban negara yang meliputi: pemenuhan kebutuhan dasar hidup (*basic needs*); pelayanan sosial; dan intervensi ekonomi pasar.
2. Ross Cranston, *welfare state* adalah lebih menitik-beratkan sebagai tanggung jawab negara dalam kesejahteraan warga negaranya dalam pemenuhan *basic needs* dan pelayanan sosial.
3. Wilhelm Aubert memberi pengertian *welfare state* hanyalah sebagai kewajiban negara dalam memenuhi hak warga negara terkait dengan pemenuhan *basic needs*. Kewajiban negara baru muncul apabila terjadi klaim dari warga negara yang menuntut hak tersebut.

Negara kesejahteraan merupakan teori yang berkembang yang dimulai oleh Robert Owen, yang cenderung dilawankan terhadap paham individualisme yang dikembangkan oleh David Hume, Adam Smith dan Jeremy Bentham.[[14]](#footnote-14) Menurut pengertian yang diberikan oleh *Encyclopedy Britannica*, bahwa:[[15]](#footnote-15)

“*Welfare state adalah concept of government in which the state plays a key role in the protection and promotion of the economic and social well-being of its citizens. It is based on the principles of equality of opportunity, equitable distribution of wealth, and public responsibility for those unable to avail themselves of the minimal provisions for a good life. The general term may cover a variety of forms of economic and social organization*”.

Berdasarkan hal tersebut maka *welfare state* akan berusaha mewujudkan dan menjaga kondisi sosial ekonomi dalam suatu Negara berdasarkan atas prinsip kesetaraan, dan distribusi yang adil terhadap sumber-sumber kekayaan dan akan melindungi rakyat yang tidak mampu untuk memenuhi standar hidup yang memadai bagi kehidupan. Konsep negara kesejahteraan tercantum dalam Pembukaan UUD 1945, yang menyatakan:[[16]](#footnote-16) “Negara melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah dara Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa serta mewujudkan keadilan sosial”.

Konsep negara kesejahteraan menjadi landasan kedudukan dan fungsi pemerintah (*bestuurfunctie*) dalam negara-negara modern. Negara kesejahteraan merupakan entitas dari konsep negara hukum formal (klasik), yang didasari oleh pemikiran untuk melakukan pengawasan yang ketat terhadap penyelenggaraan kekuasaan negara.[[17]](#footnote-17) Kemudian konsep negara kesejahteraan ini tercermin dalam Pasal 33 ayat (3) UUD 1945, menyatakan: “Bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh Negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Konsep *welfare state* tersebut di dalam perundang-undangan kita untuk pertama kali dikenal dengan istilah “negara pengurus”.[[18]](#footnote-18) Negara Indonesia menganut paham sebagai negara kesejahteraan berarti terdapat tanggungjawab negara untuk mengembangkan kebijakan negara di berbagai bidang kesejahteraan serta meningkatkan kualitas pelayanan umum (*public service*) yang baik melalui penyediaan berbagai fasilitas yang diperlukan oleh masyarakat.[[19]](#footnote-19)

1. **Negara Hukum Kesejahteraan Berdasarkan Pancasila**

Pancasila menurut Bung Karno adalah: “fundamen, filsafat, pikiran yang sedalam-dalamnya, jiwa, hasrat yang sedalamdalamnya untuk di atasnya didirikan gedung Indonesia Merdeka yang kekal dan abadi”.[[20]](#footnote-20) Hal ini berarti bahwa Pancasila adalah pemikiran atau buah pikiran yang disajikan sebagai dasar negara.[[21]](#footnote-21) Sari dari Pancasila adalah unsur Ketuhanan, Kemanusiaan, Persatuan, Kerakyatan dan Keadilan. Elaborasi dari inti sari tersebut dituangkan lebih jauh dalam Pembukaan UUD 1945. Filosofi negara yang berdasarkan Pancasila, merupakan cita-cita seluruh bangsa Indonesia, agar tercipta masyarakat yang adil dan makmur.[[22]](#footnote-22)

Negara merupakan organisasi tertinggi di antara satu kelompok atau beberapa kelompok masyarakat yang mempunyai cita-cita untuk bersatu hidup di dalam daerah tertentu, dan mempunyai pemerintahan yang berdaulat.[[23]](#footnote-23) Sebagai penganut paham negara kesejahteraan (*welfare state*) tentunya Pemerintahan Negara Indonesia tampil aktif untuk ikut campur dalam berbagai aspek kehidupan masyarakat.[[24]](#footnote-24) Salah satunya dalam tugas administrasi negara. Tugas administrasi negara dalam welfare state ini menurut Lemaire dalam bukunya Bachsan Mustafa adalah *bestuurszorg* yaitu menyelenggarakan kesejahteraan umum.[[25]](#footnote-25) Menurut Budi Ispriyarso, untuk mencapai tujuan negara kesejahteraan tersebut diperlukan berbagai sarana pendukung. Dalam hal ini salah satunya adalah sarana hukum, khususnya peradilan pajak dalam lingkup hukum administrasi dengan dikenal Peradilan Tata Usaha Negara.[[26]](#footnote-26)

Mengenai tugas negara dibagi menjadi tiga kelompok. *Pertama*, negara harus memberikan perlindungan kepada penduduk dalam wilayah tertentu. *Kedua*, negara mendukung atau langsung menyediakan berbagai pelayanan kehidupan masyarakat di bidang sosial, ekonomi, dan kebudayaan. Ketiga, negara menjadi wasit yang tidak memihak antara pihak-pihak yang berkonflik dalam masyarakat serta menyediakan suatu sistem yudisial yang menjamin keadilan dasar dalam hubungan kemasyarakatan.[[27]](#footnote-27) Tugas negara menurut paham modern sekarang ini (dalam suatu negara kesejahteraan atau *social service state*), adalah menyelenggarakan kepentingan umum untuk memberikan kemakmuran dan kesejahteraan yang sebesar-besarnya berdasarkan keadilan dalam suatu negara hukum.[[28]](#footnote-28)

Rumusan Pancasila ini dapat pula disebut sebagai rumusan dasar cita negara dan sekaligus dasar dari cita hukum negara Indonesia. Sebagai cita negara, Pancasila dirumuskan berdasarkan cita yang hidup di dalam masyarakat, yakni masyarakat mengembangkan citanya sendiri, yang berisi cita-cita, harapan, keinginan, norma, dan bentuk ideal masyarakat yang dicita-citakannya. Sebagai suatu cita hukum, Pancasila mengandung norma-norma paling mendasar yang berfungsi sebagai pembimbing rumusan norma-norma hukum yang lebih rendah di dalam negara. Oleh sebab itu, Pancasila sering disebut sebagai “sumber dari segala sumber hukum”.[[29]](#footnote-29)

Latar belakang lahirnya negara hukum Pancasila didasari oleh semangat kebersamaan untuk bebas dari penjajahan dengan cita-cita terbentuknya Indonesia merdeka yang bersatu, berdaulat, adil, dan makmur. Unsur lain dari negara hukum Pancasila ini adalah adanya prinsip musyawarah, keadilan sosial, serta hukum yang tuntuk pada kepentingan nasional dan persatuan Indonesia yang melindungi segenap tumpah darah Indonesia. Prinsip musyawarah dan keadilan sosial nampak sederhana, tetapi mengandung makna yang dalam bagi elemen negara hukum Indonesia. Prinsip musyawarah merupakan salah satu dasar yang pokok bagi hukum tata negara Indonesia sehingga merupakan salah satu elemen negara hukum Indonesia.

Pancasila dalam kenyataan masyarakat menurut Ki Hajar Dewantara, dibenarkan sebagai kenyataan diakui dan disahkan oleh bangsa Indonesia secara yakin dan ikhlas, lebih lanjut menyatakan:[[30]](#footnote-30)

“Pancasila menjelaskan serta menegaskan corak warna atau watak rakyat kita sebagai bangsa yang beradab, bangsa yang berkebudayaan, bangsa yang menginsyafi keluhuran dan kehalusan hidup manusia, serta sanggup menyesuaikan hidup kebangsaannya dengan dasar perikemanusiaan yang universal, meliputi seluruh alam kemanusiaan, yang seluas-luasnya pula dalam arti kenegaraan pada khususnya, tidak hanya diterima reseptif, akan tetapi sejak semula Pancasila berkuasa untuk menanamkan dan menggugah minat kreatif serta mengilhamkan untuk mulai mengusahakan diri ikut serta dalam pembangunan masyarakat dan negara”.

Pancasila merupakan hasil perenungan jiwa yang dalam penyelidikan cipta seksama, bukannya suatu konsepsi politis. Untuk mensifatkan pancasila terutama adalah pendirian dan pandangan hidup, yang salah satu fungsinya sangat penting yaitu menentukan pemutusan perhatian kepadanya yang merupakan dasar negara bagi bangsa Indonesia dalam membentuk negara yang merdeka dan berdaulat. Pancasila dalam peraturan negara, diartikan bahwa arti dan kedudukan yang ditafsirkan daripada Pancasila dengan memasukannya dalam UUD 1945 yaitu tidak dibentuknya suatu pasal, melainkan pernyataan-pernyataan yang berturut-turut disebutkan dalam Pembukaan itu merupakan perwujudan daripada asas-asas yang tercantum dalam pancasila, yang menjadi cita- cita negara Indonesia.[[31]](#footnote-31)

Menurut Pasal  1 ayat (3) UUD 1945, negara Indonesia adalah negara hukum. Dengan dimasukannya pasal ini ke dalam bagian pasal UUD 1945 menunjukan semakin kuatnya dasar hukum serta menjadi amanat negara, bahwa negara Indonesia adalah dan harus merupakan negara hukum. Landasan negara hukum Indonesia dapat ditemukan dalam bagian penjelasan Umum UUD 1945 tentang sistem pemerintahan negara, yaitu sebagai berikut:[[32]](#footnote-32)

1. Indonesia adalah negara yang berdasar atas negara hukum (*rechtsstaat*). negara Indonesia berdasar atas hukum (*rechtsstaat*), tidak berdasar  atas kekuasaan belaka (*machtsstaat*); dan
2. Sistem konstitusional.  pemerintah berdasar atas sistem konstitusi (hukum dasar), tidak bersifat absolutisme (kekuasaan yang tidak terbatas).

Konsep negara hukum yang menganut paham “*rule of law*”, menurut Dicey mengandung 3 (tiga) unsur, yaitu (1) HAM dijamin lewat undang-undang, (2) persamaan dimuka hukum (*equality before the law*), (3) supremasi aturan-aturan hukum dan tidak ada kesewenang-wenangan tanpa aturan yang jelas. Menurut Emanuel Kant dan Julius Stahl, negara hukum mengandung 4 (empat unsur, yaitu : (1) adanya pengakuan ham, (2) adanya pemisahan kekuasaan untuk menjamin hak-hak tersebut, (3) pemerintahan berdasarkan peraturan-peraturan (*wetmatigheid van bestuur*), (4) adanya peradilan tata usaha negara.[[33]](#footnote-33) Indonesia sebagai negara hukum telah menjamin hak atas perlindungan hukum terhadap rakyatnya seperti termaktub dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi “setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”.

Negara kesejahteraan Indonesia adalah negara kesejahteraan yang berdasarkan Pancasila, sehingga dengan demikian dapat dikatakan bahwa negara Pancasila yang dicita-citakan adalah negara hukum yang berdasarkan asas kerakyatan bertujuan untuk mewujudkan kesejahteraan berkeadilan (keadilan sosial) bagi seluruh rakyat Indonesia serta perdamaian dunia. Dapat dipertimbangkan kemungkinan untuk mengungkapkan konsepsi yang demikian ini dengan istilah “negara hukum demoktratis kesejahteraan” untuk menunjuk pada penyempurnaan konsepsi negara “negara kesejahteraan” dengan menggabungkannya pada konsepsi “negara hukum” dan “negara hukum demokratis”.[[34]](#footnote-34)

Setelah empat kali amandemen terhadap UUD 1945, Pembukaan UUD 1945 tidak berubah dan tetap dipertahankan sebagaimana bunyi teks aslinya, termasuk di dalamnya teks asli asas-asas idiil filosofi Pancasila. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa tujuan pembangunan nasional adalah mewujudkan cita-cita dan pilihan dari para pendiri bangsa di masa penjajahan untuk mewujudkan Indonesia merdeka, dalam sidang PPKI (Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia) memilih bentuk negara kesejahteraan, yang kemudian dalam Pembukaan UUD 1945 dinyatakan bahwa tujuan Negara Republik Indonesia adalah memajukan kesejahteraan umum.[[35]](#footnote-35)

Dengan demikian jelas bahwa secara konstitusional,  negara Indonesia adalah negara hukum yang dinamis (negara hukum materiil) atau negara kesejahteraan (*welfare state*). Dalam negara hukum yang dinamis dan luas ini para penyelenggara dituntut untuk  berperan luas demi kepentingan dan kesejahteraan rakyat. Oprasionalisasi dari konsep negara hukum di Indonesia dituangkan dalam konstitusi negara, yaitu UUD 1945. UUD 1945 merupakan hukum dasar negar yang menempati posisi sebagai hukum negara tertinggi dalam tertib hukum (*legal order*) Indonesia. Di bawah UUD 1945 terdapat berbagai aturan hukum/peraturan perundang-undangan yang bersumber dan berdasarkan pada UUD 1945. Sumber hukum terdiri atas sumber hukum tertulis dan tidak tertulis. Sumber hukum dasar nasional adalah Pancasila sebagaimana yang tertulis dalam Pembukaan UUD 1945. Adapun tata urutan perundangan adalah sebagai berikut:[[36]](#footnote-36)

* 1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
	2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
	3. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
	4. Peraturan Pemerintah;
	5. Peraturan Presiden;
	6. Peraturan Daerah Provinsi; dan
	7. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Sebaliknya di Indonesia, *rechtsstaat* tidak diartikan langsung sebagai negara hukum, tetapi istilah *rechtsstaat* dipahami sebagai negara berdasarkan atas hukum. Indonesia sebagai negara yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, maka segala aspek kehidupan dalam bidang kemasyarakatan, kebangsaan, dan kenegaraan termasuk pemerintah harus senantiasa berdasarkan atas hukum.[[37]](#footnote-37) Hal ini merupakan perwujudan dari asas legalitas di bidang hukum administrasi negara yang menurut H.D. Stout memiliki makna “pemerintah tunduk kepada undang-undang”[[38]](#footnote-38) atau “asas legalitas menentukan, bahwa semua ketentuan yang mengikat warga negara harus berdasarkan pada undang-undang”.[[39]](#footnote-39) Asas legalitas menjadi dasar legitimasi tindakan pemerintahan dan jaminan perlindungan hak-hak rakyat yang dijamin dalam UUD 1945, oleh karena penerapan asas legalitas akan menunjang berlakunya kepastian hukum dan kesamaan perlakuan.

Secara filosofis idealisme dirumuskannya perundang-undangan (hukum) adalah demi tegaknya keadilan. Hukum dibuat semata-mata untuk memenuhi dan menjawab kepentingan-kepentingan masyarakat, yang harus diberdirikan secara bijak dan adil. Menurut B. Arief Sidharta,[[40]](#footnote-40) fungsi hukum sebagai sarana pengayom, sarana pengatur dan pemelihara ketertiban, sarana pembangunan, sarana pembaharuan, sarana pendidikan masyarakat, dan sarana mewujudkan keadilan, dapat diefektifkan untuk mendorong, meneruskan, dan mengarahkan proses perubahan sosial yang tengah berlangsung ke arah tatanan masyarakat yang sesuai dengan sistem nilai Pancasila. Sedangkan menurut Suhardjo,[[41]](#footnote-41) juga menegaskan bahwa hukum sebagai kaedah mempunyai fungsi sebagai berikut: hukum yang menjamin kepastian hukum, hukum yang menjamin keadilan sosial, dan hukum berfungsi pengayom/perlindungan.

Cita hukum negara Indonesia bersumber dari Pancasila yang merupakan *filosofische gronslag* dan *common platform* sebagai dasar negara. Oleh sebab itu, maka aktivitas lembaga pembuat hukum harus dimuarakan pada nilai-nilai *common platform* tersebut yang sarat dengan budaya, nilai-nilai yang hidup dalam masyarakat atau kearifan-kearifan lokal (*local wisdom*) yang melekat di dalamnya. Bahkan seyogianya dalam sistem hukum Pancasila, negara hukum yang dibangun harus dapat memadukan secara harmonis unsur-unsur dari *rechtsstaat* (kepastian hukum) dan *the rule of law* (keadilan substansial).[[42]](#footnote-42)

Dengan berpedoman pada hal tersebut, maka negara hukum Pancasila mengandung unsur-unsur utama sebagai berikut: *pertama*, negara yang ber-Ketuhanan Yang Maha Esa; *kedua*, pemerintahan yang didasarkan pada hukum; *ketiga*, penguatan prinsip demokrasi dalam memilih para pemimpin; *keempat*, adanya pembatasan kekuasaan pemerintahan dengan mengedepankan prinsip *checks and balances*; *kelima*, prinsip persamaan di depan hukum (*equality before the law*); *keenam*, diakuinya kekuasaan kehakiman yang merdeka dalam menyelenggarakan peradilan guna menegakan hukum dan keadilan; *ketujuh*, adanya peradilan tata negara dan peradilan tata usaha negara; dan *kedelapan*, adanya pengakuan dan perlindngan terhadap hak-hak dasar atau hak asasi manusia; serta kesembilan, adanya upaya untuk mewujudkan negara kesejahteraan (*welfare state*).[[43]](#footnote-43)

1. **Negara Hukum Pancasila Sebagai Prasarana Mewujudkan Tujuan Bernegara**

Negara berasal dari kata *state* (Inggris), *staat* (Belanda), dan etat (Prancis) yang samasama asalnya dari bahasa latin status atau statum yang berarti keadaan atau sesuatu yang bersifat yang tegak dan tetap. Pandangan Locke tentang negara terdapat di dalam bukunya yang berjudul *two treatises of civil government*, yang menjelaskan pandangannya itu dengan menganalisis tahap-tahap perkembangan masyarakat. Locke membagi perkembangan masyarakat menjadi tiga, yakni keadaan alamiah (*the state of nature*), keadaan perang (*the state of war*), dan negara (*commonwealth*).[[44]](#footnote-44) Dalam hal ini, menimbulkan dua konsekuaensi, yaitu:[[45]](#footnote-45)

1. Kekuasaan negara pada dasarnya adalah terbatas dan tidak mutlak sebab kekuasaannya berasal dari warga masyarakat yang mendirikannya. Jadi, negara hanya dapat bertindak dalam batas-batas yang ditetapkan masyarakat terhadapnya; dan
2. Tujuan pembentukan negara adalah untuk menjamin hak-hak asasi warga, terutama hak warga atas harta miliknya. Untuk tujuan inilah, warga bersedia melepaskan kebebasan mereka dalam keadaan alamiah yang diancam bahaya perang untuk bersatu di dalam negara.

Menurut Sjachran Basah istilah negara (*state*) pada zaman Yunani Purba masih bersifat Polis-polis atau *The Greek State*, yang pada masa pertamanya merupakan suatu tempat di puncak suatu bukit, lama kelamaan orang-orang banyak yang tinggal di tempat itu mendirikan tempat tinggal bersama. Kemudian tempat tersebut dikelilingi dengan suatu benteng tembok untuk menjaga serangan musuh dari luar.[[46]](#footnote-46) Sedangkan mengenai istilah negara hukum, Brewer-Carias mengatakan:[[47]](#footnote-47)

“Di dalam terminologi negara-negara Eropa dan Amerika untuk istilah negara hukum digunakan istilah yang berbeda-beda. Di Jerman dan Belanda digunakan istilah *rechtsstaat*, di Perancis dipakai istilah *etat de droit*, *estado de derecho* digunakan di Spanyol, sedangkan di Italia dipakai istilah *stato di diritto*. Dalam terminologi Inggris dikenal dengan ungkapan *the state according to law* atau *according to the rule of law*”.

Menurut Paul Scholten, suatu negara baru dapat disebut negara hukum: “Apabila terdapat pembatasan kekuasaan negara terhadap warganya. Tindakan negara terhadap warganya dibatasi oleh hukum (*rule of law*). Sedangkan yang menjadi elemen utama negara hukum adalah, adanya pembatasan kekuasaan yang berlandaskan atas hukum. Dengan demikian, terdapat asas legalitas dari negara hukum”.[[48]](#footnote-48) Unsur-unsur negara hukum, baik menurut paham Eropa Kontinental maupun Anglo Saxon, negara harus menjamin hak-hak asasi manusia yang berarti kemerdekaan individu dalam menyatakan pendapatnya negara tidak boleh bertindak sewenang-wenang.[[49]](#footnote-49) Dalam hubungan ini Rukmana Amanwinata mengatakan, bahwa:[[50]](#footnote-50)

“Suatu negara hukum (baik menurut paham Eropa Kontinental maupun paham Anglo Saxon) harus menjamin persamaan setiap individu dalam negara termasuk kemerdekaan individu untuk menggunakan hak asasinya. Hal ini merupakan sesuatu konsekuensi logis, sebagaimana telah diutrakan, mengingat bahwa negara hukum lahir dari hasil perjuangan individu untuk melepaskan dirinya dari keterkaitan serta tindakan sewenang-wenang penguasa (Pemerintah Absolut). Beranjak dari itulah, maka negara atau penguasa tidak boleh bertindak sewenang-wenang terhadap individu dan kekuasaannyapun harus dibatasi, yaitu dalam konstitusi atau undang-undang dasar”.

Menurut Sudargo Gautama mengemukakan tiga ciri atau unsur-unsur dari Negara hukum, yakni:[[51]](#footnote-51)

* 1. Terdapat pembatasan kekuatan negara terhadap perorangan, maksudnya negara tidak dapat bertindak sewenang-wenang, tindakan negara dibatasi oleh hukum, individu mempunyai hak terhadap penguasa;
	2. Asas legalitas, setiap tindakan negara harus beradasarkan hukum yang telah diadakan terlebih dahulu yang harus ditaati juga oleh pemerintah atau aparaturnya; dan
	3. Pemisahan kekuasaan, agar hak asasi betul-betul terlindungi adalah dengan pemisahan kekuasaan yaitu badan yang membuat peraturan perundang-undangan melaksanakan dan mengadili harus terpisah satu sama lain tidak berada dalam satu tangan.

Hukum itu bukan merupakan tujuan, tetapi merupakan pencerminan dari aspirasi masyarakat dalam perlindungan hak-hak, kepentingan-kepentingan individu yang dituangkan dalam norma-norma hukum atau kaidah-kaidah hukum yang merupakan jembatan yang akan membawa seluruh rakyat Indonesia kepada ide yang dicita-citakan.[[52]](#footnote-52) Menurut Sunaryati Hartono, terlebih dahulu harus mengetahui masyarakat yang bagaimana yang dicita-citakan oleh rakyat Indonesia, baru setelah mengetahuinya, dapat dicari sistem hukum yang bagaimana yang dapat membawa rakyat Indonesia kearah masyarakat yang di cita-citakan itu.[[53]](#footnote-53) Sejalan dengan pendapat tersebut Moh. Mahfud MD, mengatakan hukum sebagai alat untuk mencapai tujuan negara,[[54]](#footnote-54) demikian pula dengan Natangsa Surbakti, mengatakan:[[55]](#footnote-55)

“Sejak semula tujuan perjuangan rakyat Indonesia ialah untuk mewujudkan kehidupan berbangsa disemua bidang kehidupan. Proklamasi kemerdekaan dan kemerdekaan itu sendiri, dengan demikian lebih dipandang sebagai jembatan, atau pintu gerbang memasuki kehidupan kebangsaan yang memungkinkan pengerahan segenap potensi kehidupan individu dan sosial demi terciptanya kehidupan yang sejahtera dan berkeadilan. Pendayagunaan dan pengembangan potensi kehidupan berbangsa ini, dengan sendirinya meliputi pendayaguaan sistem hukum nasional sebagai instrument penopang terselenggaranya kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara”.

Hukum adalah sarana untuk mencapai tujuan yang diidealkan bersama. Cita-cita hukum itu sendiri, baik yang dilembagakan melalui gagasan negara demokrasi (*democracy*) maupun yang diwujudkan melalaui gagasan negara hukum (*nomocrasy*) dimaksudkan untuk meningkatkan kesejahteraan umum. Bahkan sebagaimana cita-cita nasional Indonesia yang dirumuskan dalam Pembukaan UUD 1945. Negara hukum berfungsi sebagai sarana untuk mewujudkan dan mencapai keempat tujuan bernegara Indonesia itu. Dengan demikian, pembangunan negara Indonesia tidak terjebak menjadi sekedar “*rule driven*”, melainkan “*mission driven*”, yang didasarkan atas aturan hukum.[[56]](#footnote-56) Bernegara dalam arti menjalankan negara dan roda pemerintahan untuk menjaga dan mempertahankan eksistensinya. Istilah negara (*state*) dapat dimaknai dalam dua arti yaitu bahwa, negara merupakan masyarakat atau wilayah yang merupakan satu kesatuan politis dan negara merupakan lembaga demikian menguasai wilayah itu. Negara dalam arti yang kedua adalah lembaga pusat pemersatu suatu masyarakat.[[57]](#footnote-57)

Adapun kewajiban bagi negara, yang merupakan fungsi penting dari negara ialah memberi perlindungan kepada para warganya sebagai konsekuensi logis dari proses terbentuknya negara. Persoalannya bagaimana negara, melalui penguasa, menjalankan fungsi ini, kunci utamanya, dalam perspektif ketatanegaraan, adalah pembatasan dan diversifikasi kekuasaan yang harus diatur secara jelas dalam konstitusi.[[58]](#footnote-58) Tujuan negara Indonesia sebagaimana dituangkan dalam alineakeempat Pembukaan UUD 1945, meliputi:

1. Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia;
2. Memajukan kesejahteraan umum;
3. Mencerdaskan kehidupan bangsa; dan
4. Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Dipahami bahwa tujuan negara Indonesia adalah menciptakan masyarakat adil dan makmur, dengan kata lain masyarakat yang sejahtera. Karena kata adil tidak saja menunjuk pada materiel semata, tetapi lebih dekat pada spritual. Oleh karena itu, konsep *rechtsstaat* bagi Indonesia merupakan negara berdasarkan atas hukum yang dikategorikan kepada negara kesejahteraan (*verzorgingsstaat*), yaitu negara yang makmur material dan makmur spiritual. Adanya tujuan bernegara tersebut, menurut Muhammad Yamin, memiliki keistimewaan karena UUD 1945 merupakan “satu-satunya negara yang menuliskan tujuan internasional dalam konstitusinya”. Tujuan internasional Muhammad Yamin dijadikan dasar kebijaksanaan politik internasional yang dipegang oleh pemerintah.[[59]](#footnote-59)

Tujuan bernegara dalam UUD 1945, tujuan tersebut merupakan tujuan kejayaan, yang artinya tujuan perjuangan Indonesia sampai mencapai kemerdekaan hingga mencapai kejayaan negara untuk kemegahan dan kemenangan bangsa.[[60]](#footnote-60) Dalam pandangan Padmo Wahjono, tujuan bernegara dibagi atas dua bagian, yaitu:[[61]](#footnote-61)

* 1. Yang dihubungkan dengan tujuan kemanusiaan, yaitu tujuan negara dalam kaitannya dengan teori absolut yang tidak dapat dinilai dengan pengamalan yang terkait dalam lapangan agama; dan
	2. Yang dihubungkan dengan kekuasaan pada suatu saat, yang dihubungkan dengan kekuasaan semata-mata atau tujuan lain berkaitan dengan kenegaraan.

Keterkaitan tujuan bernegara dan keuangan negara menurut Soemitro Djojohadikusumo,[[62]](#footnote-62) terletak pada kehendak negara mencari, mengelola, dan mempertanggungjawabkan uang yang diperoleh dari pajak dan investasi untuk mewujudkan kemajuan negara. Tujuan bernegara haruslah memberikan kepastian kepada pihak yang memiliki hak dan memberikan perlindungan kepada pihak yang memiliki hak dan dua jaminan dalam tujuan bernegara tersebut tercipta pada aspek hukum keuangan negara yang dalam pelaksanaannya seharusnya mendorong kemajuan dan cita-cita negara.

Negara sebagai organisasi kekuasaan pada dasarnya memiliki tujuan yang harus dicapai dengan cara mengelola keuangan negaranya. Dengan demikian, keuangan negara adalah alat untuk emncapai tujuan bernegara, sehingga penyelenggara negara yang menjalankan tugas negara dengan biaya keuangan negara seharusnya menjalankan tugas dan kewenangannya untuk mewujudkan tujuan bernegara tersebut. Sementara itu Notonagoro, menguraikan tujuan bernegara sebagai alasan lahirnya Negara Kesatuan Republik Indonesia yang harus dilaksanakan dalam wujud dasar-dasar tertentu serta akan menjadi pedoman dan pegangan yang tetap dan praktis. Tujuan bernegara dalam Alinea Keempat UUD 1945 juga dapat disebut asas-asas kenegaraan.

Disisi lain Soedirman Kartohadiprodjo, menguraikan negara sebagai organisasi merupakan suatu kesatuan orang dengan mencapai tujuan tertentu, yang mengesampingkan tujuan-tujuan lain yang bukan merupakan tujuan bernegara. Dalam hal ini jelas terlihat tujuan bernegara pada hakikatnya mengesampingkan hak invidu atau kelompok dalam negara, sehingga ada kemungkinan negara dengan tindakannya akan mengganggu rakyat dalam kemerdekaannya sebagai manusia dan rakyat menerima gangguan ini. Hal ini dapat dilakukan negara sepanjang gangguan tersebut dibatasi untuk mencapai tujuan bernegara, yang ditentukan batas-batasnya untuk maksud tindakan negara yang menimbulkan hak dan kewajiban adalah guna mencapai tujuan bernegara dan bukan mencapai faedah negara.[[63]](#footnote-63) Lebih lanjut dikemukakan Soedirman Kartohadiprodjo, mengenai tujuan bernegara merupakan batasan tindakan negara terhadap warga masyarakatnya, sehingga jika tindakan negara dilakukan hanya untuk mencapai faedah negara dengan tanpa memperhatikan tujuan bernegara, sifat negara tersebut adalah negara kekuasaan (*machstaat*).[[64]](#footnote-64)

Pancasila dan UUD 1945 menganut teori kenegaraan yang integralistik hal diketahui dari Penjelasan UUD 1945 yang antara lain menegaskan sebagai berikut:[[65]](#footnote-65)

“Negara melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dengan berdasar atas persatuan. Dalam negara ini diterima aliran pengertian negara persatuan, negara yang melindungi dan meliputi segenap bangsa seluruhnya, negara yang mengatasi paham golongan,

mengatasi paham perseorangan, menghendaki persatuan meliputi segenap bangsa Indonesia seluruhnya”.

Dipertegas dalam Penjelasan UUD 1945, yang menerangkan, Pancasila merupakan suatu kesatuan yang bulat dan utuh dari kelima silanya, masing-masing sila tidak dapat dipahami dan diberi arti secara sendiri-sendiri terpisah dari keseluruhan sila lainnya. Berdasarkan Penjelasan UUD 1945 menggambarkan bahwa dalam kehidupan berbangsa dan bernegara Pancasila menganut paham dan pandangan integralistik atau persatuan,[[66]](#footnote-66) kelima sila dari Pancasila secara bulat dan utuh harus sebagai dasar sekaligus sebagai tujuan dari pembangunan nasional di Indonesia, sehingga lima sila dari Pancasila dapat diaplikasikan sebagai suatu kesatuan yang atuh dalam kehidupan bangsa Indonesia, dalam kehidupan masyarakat tidak boleh terdapat perbedaan-perbedaan yang sangat menyolok, dan dalam penyelesaian persalahan tidak boleh dilakukan dengan cara-cara yang ekstrim, berdasarkan falsafah Pancasila bukan berdasarkan falsafah lain (kapitalisme, komunisme, religius) merukunkan kepentingan-kepentingan yang hidup dan berkembang dimasyarakat, untuk itu menurut Supomo, menyatakan:[[67]](#footnote-67)

“Kepentingan-kepentingan perorangan atau golongan selalu bertentangan satu sama lain, pertentangan tersebut menyebabkan pertikaian bahkan peperangan antara semua lawan semua, tujuan hukum adalah mempertahankan perdamaian dengan cara menyeimbangkan kepentingan-kepentingan yang bertentangan tersebut secara adil”.

 Dasar negara hukum menurut Pancasila antara lain dilandasi oleh pengakuan adanya hukum Tuhan, hukum kodrat dan hukum etis. Lain daripada itu dapat disusun kedudukan dan hubungan tiga macam hukum antara satu dengan yang lain dan terhadap negara serta hukum positif di dalam satu rangka.[[68]](#footnote-68) Guna mewujudkan cita-cita negara hukum Pancasila tersebut maka dalam kehidupan dalam negara hukum haruslah di atur dalam UUD. UUD dan negara hukum merupakan hal yang tidak dapat dipisahkan satu sama lain. Suatu UUD adalah jaminan utama untuk melindungi warga negara dari perlakuan yang sewenang-wenang. Dengan demikian timbul konsep negara konstitusional (*the constitutional state*), dimana UUD di anggap sebagai institusi yang paling efektif untuk melindungi warganya melalui konsep *rule of law* atau *rechtsstaat*.[[69]](#footnote-69) Selain itu suatu UUD memberi tahu tentang apa maksud membentuk negara, bagaimana cita-citanya dengan bernegara, apa yang ingin dilakukannya serta asas-asas kehidupan yang terdapat di dalamnya. Dengan UUD, maka suatu negara sebagai komunitas memiliki tujuan yang jelas dan akan memandu menuju apa yang di cita-citakannya.[[70]](#footnote-70)

Pandangan tersebut menunjukan bahwa dengan mempelajari UUD suatu negara, maka dapat dipahami sejarah perjuangan suatu bangsa dalam tekadnya mewujudkan cita-cita luhur tokoh-tokoh bangsa atau para pendiri bangsa (*the founding fathers*).[[71]](#footnote-71) Cita-cita negara hukum oleh para pendiri bangsa Indonesia telah di susun dalam suatu konstitusi yang disebut dengan UUD 1945. Awal atau permulaan dari pengaturan negara hukum di Indonesia adalah dalam UUD 1945. Pengaturan yang menyebutkan Indonesia sebagai negara hukum tidak diatur secara eksplisit di dalam batang tubuh UUD 1945 melainkan di atur dalam Penjelasan UUD 1945. Di dalam UUD 1945 mengenai sistem pemerintahan negara disebutkan bahwa: “Negara Indonesia adalah negara hukum”.[[72]](#footnote-72)

1. **Asas Keadilan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Badan Usaha**
2. **Asas Keadilan Berdasarkan Pancasila Dalam Perpajakan di Indonesia**

Membahas hukum adalah membahas hubungan antara manusia, membahas hubungan antar manusia adalah membahas tentang keadilan. Dengan demikian membahas hukum berarti membicarakan keadilan pula. Dalam pembahasan hukum tidak hanya membahas sampai pada wujud hukum yang formal, akan tetapi juga melihat hukum sebagai ekspresi dari cita-cita keadilan masyarakat.[[73]](#footnote-73) Secara umum tujuan hukum adalah mengatur hidup secara damai. Dimaksudkan dengan damai (*vrede*) adalah berarti tertib hukum dan kejahatan berarti melanggar perdamaian (*vredebreuk*). Oleh karena itu penjahat dinyatakan sebagai tidak damai (*vredeloos*) dan dikeluarkan dari perlindungan hukum.[[74]](#footnote-74) Namun hukum yang pada hakikatnya suatu *Sollen-Sein*, sehingga tujuan hukum terletak pada keseimbangan antara keadilan, dayaguna, dan kepastian hukum.[[75]](#footnote-75) Atau lebih tegas lagi tujuan hukum adalah kepastian hukum (*rechtssicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigheit*) dan keadilan (*gerechtigheit*).[[76]](#footnote-76)

Hukum mempunyai peranan sangat besar dalam pergaulan hidup di tengah-tengah masyarakat. Peranan hukum yang besar itu dapat dilihat dari ketertiban, ketentraman dan tidak terjadinya ketegangan di dalam masyarakat, Karena hukum mengatur, menentukan hak dan kewajiban serta melindungi kepentingan individu dan kepentingan sosial. Dalam konteks pergaulan hidup, hukum berjalan sedemikian rupa sehingga hubungan dapat berjalan dengan tertib dan teratur, karena hukum secara tegas menentukan tugas, kewajiban dan wewenang yang jelas sehingga hubungan dalam pergaulan hidup dapat berjalan mulus, karena masing-masing mengetahui apa yang menjadi hak dan kewajibannya. Menurut Holland, menyatakan fungsi dari pada hukum adalah menciptakan dan melindungi (jadi menjaga pelaksanaan) hak-hak (*legal rights*). Oleh karena itu, hukum adalah sesuatu yang ditaati, maka hukum terdiri dari kaedah-kaedah.[[77]](#footnote-77)

Menurut Krisna Harahap berpandangan bahwa sari dari Pancasila adalah aliran pikiran kekeluargaan, yang merupakan filsafat bangsa Indonesia. Asas kekeluargaan berintikan saling menghormati, saling mencintai, menjunjung tinggi nilai-nilai kemanusiaan dan berani membela kebenaran dan keadilan. Asas kekeluargaan mendasari negara hukum Pancasila, seperti yang tertuang pada pasal-pasal yang tertulis pada UUD 1945. Asas kekeluargaan merupakan asas yang dapat memberikan jaminan bahwa kepastian hukum dan ketertiban hukum dapat dilaksanakan, bukan sebaliknya. Pada prinsipnya hukum mengandung ide atau konsep-konsep yang abstrak.[[78]](#footnote-78) Menurut Gustav Radbruch, ke dalam kelompok yang abstrak termasuk ide tentang keadilan, kepastian, dan kemampuan sosial. Apabila berbicara tentang penegakan ide-ide serta konsep-konsep yang nota bene adalah abstrak tersebut.[[79]](#footnote-79)

Konsep keadilan telah menjadi pokok pembicaraan serius sejak zaman Yunani kuno, dan terus bergulir hingga kini. Pembicaraan keadilan memiliki cakupan yang luas, mulai dari yang bersifat etik, filosofis, hukum, sampai pada keadilan sosial. Beberapa kalangan berpendapat bahwa terciptanya keadilan tergantung pada kekuatan yang dimiliki. Kata keadilan dalam bahasa Inggris disebut *justice* atau *iustitia* dalam bahasa Latin. Kata *justice* memiliki tiga pemaknaan yaitu:[[80]](#footnote-80)

* 1. Makna atributif yang berarti suatu kualitas adil;
	2. Makna tindakan yang berarti menjalankan hukum atau menentukan ganjaran; dan
	3. Makna pejabat publik yang berarti berhak menentukan persyaratan sebelum suatu perkara di bawa ke pengadilan.

Dalam buku *Legal Theory* yang dikarang oleh W. Friedmann, Aristoteles memberikan rumusan keadilan (dalam filsafat hukum) dengan membedakan keadilan menjadi keadilan “distributif” dan keadilan “korektif” yang merupakan dasar bagi semua pembahasan teoritis terhadap pokok persoalan. Keadilan “distributif” mengacu pada pembagian barang dan jasa kepada setiap orang dengan kedudukannya dalam masyarakat, dan perlakuan yang sama dan sederajat di hadapan hukum (*equality before the law*).[[81]](#footnote-81) Keadilan jenis ini menitikberatkan pada kenyataan fundamental dan selalu benar, meskipun selalu dikesampingkan oleh hasrat filsuf hukum untuk membuktikan kebenaran pendirian politiknya sehingga cita keadilan secara teoritis tidak dapat memiliki isi tertentu sekaligus sah. Keadilan tersebut untuk hukum positif untuk menjelaskan siapa-siapa yang sederajat dalam hukum, diperlukan prinsip-prinsip etika tertentu.[[82]](#footnote-82)

Keadilan “korektif”, pada dasarnya merupakan ukuran teknis dan prinsip-prinsip yang mengatur penerapan hukum. Dalam mengatur relasi-relasi hukum harus ditemukan standar yang umum untuk memperbaiki pelakunya dan tujuan dari perilaku-perilaku dan objek-objek tersebut harus diukur melalui satu ukuran yang objektif. Hukuman harus memperbaiki kejahatan, ganti rugi harus memulihkan keuntungan yang tidak sah.[[83]](#footnote-83) Keadilan menurut John Rawls berangkat dari teori kontrak sosial, yang menyatakan antara lain, bahwa dalam hal distribusi kebebasan dan kekuasaan, semua orang berada dalam posisi awal yang sama. Namun, setiap orang dianugerahi “selubung ketidaktahuan” mengenai kualitas dan atribut pribadinya. Menurut Rawls, dalam situasi demikian, orang yang rasional yang tidak mengetahui potensi dirinya, akan memilih dua asas keadilan, yaitu:[[84]](#footnote-84)

* 1. Setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang; dan
	2. Kesenjangan sosial dan ekonomi harus diatur sedemikian rupa agar dapat memberikan manfaat yang sebesar-besarnya bagi mereka yang paling kurang beruntung, dan semua posisi serta jabatan terbuka bagi semua orang.

Menurut Rawls, situasi ketidaksamaan harus diberikan aturan yang sedemikian rupa sehingga paling menguntungkan golongan masyarakat yang paling lemah. Hal ini terjadi kalau dua syarat dipenuhi. *Pertama*, situasi ketidaksamaan menjamin maximum minimorum bagi golongan orang yang paling lemah. Artinya situasi masyarakat harus sedemikian rupa sehingga dihasilkan untung yang paling tinggi yang mungkin dihasilkan bagi golongan orang-orang kecil. *Kedua*, ketidaksamaan diikat pada jabatan-jabatan yang terbuka bagi semua orang. Maksudnya supaya kepada semua orang diberikan peluang yang sama besar dalam hidup. Berdasarkan pedoman ini semua perbedaan antara orang berdasarkan ras, kulit, agama dan perbedaan lain yang bersifat primordial, harus ditolak. Lebih lanjut John Rawls menegaskan bahwa maka program penegakan keadilan yang berdimensi kerakyatan haruslah memperhatikan dua prinsip keadilan yaitu: *pertama*, memberi hak dan kesempatan yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas seluas kebebasan yang sama bagi setiap orang. *Kedua*, mampu mengatur kembali kesenjangan sosial ekonomi yang terjadi sehingga dapat memberi keuntungan yang bersifat timbal balik (*reciprocal benefits*) bagi setiap orang, baik mereka yang berasal dari kelompok beruntung maupun tidak beruntung.[[85]](#footnote-85)

Menurut Hans Kelsen, keadilan adalah suatu tertib sosial tertentu yang dibawah lindungannya usaha untuk mencari kebenaran bisa berkembang dengan subur dalam masyarakat, karena keadilan adalah kebahagiaan sosial (*common good*).[[86]](#footnote-86) Menurut sejarah hubungan keadilan dan hukum, dimulai di daratan Eropa, pemikiran hukum pertama-tama menuju suatu aturan yang dicitakan yang telah dirancangkan dalam bentuk undang-undang, akan tetapi belum terwujud dan tidak pernah akan terwujud seutuhnya. Sesuai dengan adanya dikotomi, sehingga muncul dua istilah untuk menandakan hukum, yaitu:[[87]](#footnote-87)

1. Hukum dalam arti keadilan (*iustitia*) atau *ius/Recht* (dari *regere* = memimpin). Maka disini hukum menandakan peraturan yang adil tentang kehidupan masyarakat, sebagaimana dicita-citakan; dan
2. Hukum dalam arti undang-undang atau *lex* atau *wet*. Kaidah-kaidah yang mewajibkan itu dipandang sebagai sarana untuk mewujudkan aturan yang adil tersebut.

Hakekat hukum adalah membawa dan memberikan aturan yang adil dalam masyarakat. Hukum merupakan bagian dari perangkat kerja sistem sosial. Fungsi sistem sosial berfungsi untuk mengintegrasikan kepentingan-kepentingan anggota masyarakat sehingga tercipta suatu keadaan tertib.[[88]](#footnote-88) Hukum harus dipandang sebagai lembaga kemasyarakatan yang berfungsi untuk memenuhi kebutuhan-kebutuhan sosial.[[89]](#footnote-89) Manusia mempunyai hasrat yang kuat untuk hidup teratur. Akan tetapi, setiap manusia mempunyai pendirian masing-masing mengenai apa yang dinamakan teratur, sehingga diperlukan suatu pedoman. Pedoman atau patokan tersebut adalah norma atau kaidah, yang merupakan suatu pandangan menilai suatu prilaku manusia. Kalau sudah terdapat norma-norma atau kaidah-kaidah, maka diperlukan suatu mekanisme untuk menegakannya. Artinya, agar kaidah-kaidah tersebut dipatuhi oleh orang banyak. Salah satu mekanismenya adalah apa yang dinamakan pengendalian sosial.[[90]](#footnote-90)

Konsep keadilan di Indonesia adalah yang berasaskan keadilan sosial sebagaimana tertuang dalam Sila Ketiga dari Pancasila. Dipertegas lagi dalam Pembukaan UUD 1945 yang menyatakan “… terbentuk dalam suatu susunan negara Republik Indonesia yang berkedaulatan rakyat, dengan berdasarkan kepada Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia dan Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan, serta dengan mewujudkan suatu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia”. Selanjutnya, dikatakan bahwa Pemerintah Indonesia “ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial”.

Pancasila selain sebagai komponen pokok sistem nilai hukum nasional dan *staatsfundamentalnorms*, termasuk dalam lingkup kefilsafatan bangsa dan negara Indonesia. Kedudukan Pancasila sebagai filsafat dapat ditinjau paling tidak menurut Abubakar Busro dengan tiga kenyataan, yakni kenyataan materiel (dari jangkauan dan isinya bersifat nilai-nilai fundamental, universal, komprehensif, dan metafisis, bahkan pokok-pokok pengajarannya meliputi nilai-nilai keagamaan dan kemanusiaan), kenyataan fungsional praktis (merupakan jalinan tata nilai dalam sosio-budaya bangsa Indonesia, sehingga wujudnya dapat dilihat berupa adanya prinsip kepercayaan kepada Tuhan, tepa selira, setia kawan, kekeluargaan, gotong-royong, musyawarah mufakat), dan kenyataan formal (para Pendiri negara mengangkat dan merumuskan Pancasila sebagai ideologi yang wujudnya tampak dalam Pembukaan UUD 1945 sebagai dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI)).[[91]](#footnote-91)

Hukum dan keadilan harus ditegakan, hukum dan keadilan yang hendak ditegakan itu adalah: hukum yang berlandaskan sumber Pancasila, UUD 1945 serta segala hukum dan peraturan perundang-undangan yang tidak bertentangan dengan sumber hukum yang benar-benar sesuai dengan nilai-nilai kesadaran yang hidup dalam masyarakat. Keadilan yang hendak ditegakan tak lain adalah nilainilai yang terkandung dalam Falsafah Pancasila, UUD 1945 serta segala nilai-nilai yang terdapat pada hukum dan perundang-undangan yang lain, nilai-nilainya aspiratif dengan nilai dan rasa keadilan masyarakat. Istilah adil dan beradab di dalam sila kedua Pancasila, oleh Notonagoro dimaknai dengan:[[92]](#footnote-92)

“Rasa kemanusiaan yang adil terhadap diri sendiri, terhadap sesama manusia, terhadap Tuhan atau causa prima. Disini terkandung prinsip perikemanusiaan atau internasionalisme dan terlaksananya penjelmaan dari pada unsur-unsur hakekat manusia, jiwaraga, akalrasa- kehendak serta sifat kodrat perseorangan dan makhluk sosial. Semua ini dikarenakan kedudukan kodrat pribadi berdiri sendiri dan makhluk Tuhan Yang Maha Esa sebagai causa prima dalam kesatuan majemuk-tunggal (monopluralis), itu adalah dalam bentuk dan penyelenggaraan hidup yang bermartabat”.

Pancasila berisi nilai-nilai yang ada dalam bangsa Indonesia, yang terdiri dari beragam suku dan adat istiadatnya. Pancasila bukan hanya sebuah frase atau menurut teori kontemporer (*contemporary theory*) sebagai “*a thin (procedural, formal) account of rule of law*”.[[93]](#footnote-93) Soepomo berpendapat bahwa sumber hukum yang paling ideal adalah berasal dari hukum adat, yang merupakan suatu adat kebiasaan dan merupakan “*rechtsgeschichte-legal genealogy*”. Hal tersebut merupakan esensi dasar dari adanya “*national identity*” (identitas nasional), yang mengedepankan asas kekeluargaan, sebagai model pembentukan negara.[[94]](#footnote-94) Cita hukum Pancasila adalah refleksi dari filosofi negara yang berasaskan kelima sila Pancasila. Kepastian hukum, merupakan cermin dari terlaksananya tatanan hukum yang sesuai dengan cita-cita bangsa dan cita hukum Pancasila. Kepastian hukum merupakan determinasi bahwa hukum yang dihasilkan akan berguna dan bermanfaat bagi kepentingan masyarakat. Kepentingan atau manfaat adalah kepentingan yang berkeadilan bagi seluruh komponen bangsa dan martabat umat manusia.[[95]](#footnote-95)

1. **Asas Keadilan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak**

Pajak selain mempunyai fungsi mengatur (*regulerend*) juga mempunyai fungsi budgetair yaitu pajak sebagai sumber dana pemerintah untuk membiayai pengeluaran, agar pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan, sesuai dengan ketentuan hukum, yakni mencapai keadilan, UU dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Pentingnya azas keadilan UU pengadilan pajak adalah didasarkan bahwa UUini harus dapat memberikan manfaat terutama bagi masyarakat atau WP. Sebab hukum yang adil adalah hukum yang memberi ruang kepada para pencari keadilan untuk didengar dan dipertimbangkan keberatan-keberatannya manakala hak-haknya dilanggar orang lain atau kepadanya dibebankan suatu kewajiban melebihi yang sepatutnya diembannya. Hukum yang adil adalah juga hukum yang memihak secara seimbang kepada keadilan, dan yang dari semula dikonstruksikan memberikan kesempatan yang sama kepada para pihak untuk mempertahankan dan membela hak-haknya. Masyarakat akan mentaati hukum manakala hukum tersebut mencerminkan perasaan keseimbangan dan keadilan serta merupakan sublimasi dari kesadaran hukum rakyat secara umum, demikian antara lain yang dikenal dalam doktrin teori kedaulatan hukum.[[96]](#footnote-96) Dalam hal timbulnya utang pajak dibedakan berdasarkan dua paham/aliran berikut:[[97]](#footnote-97)

* 1. Menurut paham formal, utang pajak timbul karena perbuatan fiskus, yaitu menerbitkan surat ketetapan pajak; dan
	2. Menurut paham material, utang pajak timbul karena terpenuhinya *tatbestand*. Artinya jika ketentuan dalam undang-undang terpenuhi, tanpa harus menunggu fiskus menerbitkan surat ketetapan pajak, WP harus membayar pajak yang terutang.

Berkaitan dengan sengketa perpajakan, maka pada dasarnya adalah sengketa antara pemerintah sebagai pemungut pajak (fiskus) dengan masyarakat (sebagai pembayar/WP) atau badan hukum privat. Mengingat fiskus dilengkapi dengan mandat hukum yang memaksa dan hukum yang mengatur,[[98]](#footnote-98) sementara itu WP atau badan hukum privat hanya berada dalam kondisi yang praktis objektif dalam posisi lebih lemah untuk membela diri terhadap suatu penetapan perpajakan, maka adalah penting dibuka saluran-saluran pencarian keadilan bagi WP, salah satunya adalah melalui Pengadilan Pajak yang adil. Pentingnya azas keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak ini juga didasarkan pada konsep negara hukum. Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 Indonesia adalah sebagai negara hukum, menghendaki agar setiap sengketa pajak harus diselesaikan menurut hukum. Sebab tujuan hukum akan tercapai, apabila ketertiban, kepastian hukum dan keadilan dalam masyarakat tercapai.

Pajak untuk keadilan dan pemerataan telah sejak lama menjadi perhatian utama para akademis dan negarawan di berbagai belahan dunia. Hingga kini, *issue* keadilan tetap merupakan fokus utama dalam berbagai kajian perpajkan. Bahkan, berbagai masalah dalam pemajakan internasional, misalnya *tranfer pricing*, pada esensinya bermuara pada issue keadilan. Sedemikian pentingnya pajak sebagai instrumen keadilan dan pemerataan, sebanding dengan peran penting negara sebagai lembaga yang mengembang amanah konstitusi untuk mewujudkan keadilan bagi seluruh rakyatnya, karena itu tidak mengherankan jika derajat legitmasi negara ditentukan juga oleh seberapa besar pemerintah mampu meyakinkan masyarakat bahwa pajak yang dipungut adalah instrumen keadilan dan pemerataan. Rendahnya kepatuhan pajak mengindikasikan lemahnya negara akan memberikan kesejahteraan bagi masyarakat luas. Dalam konteks inilah keadilan dan pemerataan menjadi suatu prasyarat untuk meningkatkan kepatuhan membayar pajak secara sukarela.[[99]](#footnote-99)

Keberpihakan pemerintah terhadap keadilan dan pemerataan tergambar dalam program program yang menjadi prioritas pemerintah dan komitmen pemerintah untuk mewujudkan program-program tersebut. Sebagai contoh, meskipun pemerintah menjadikan pengentasan kemiskinan sebagai program utama, tetapi tanpa adanya komitmen yang tinggi untuk mewujudkannya, maka kegagalan program justru akan menjadi pemicu ketidakpercayaan masyarakat terhadap pemerintah, yang antara lain direpresentasikan dengan berbagai upaya untuk menghindari pajak.[[100]](#footnote-100) Dengan demikian pajak sebagai instrumen keadilan dapat dilihat dari dua sisi:[[101]](#footnote-101)

1. Dari sisi kebijakan pajak, misalnya dengan menerapkan asas keadilan vertikal dan horisontal dalam menentukan beban pajaklangsung yang harus ditanggung setiap WP; dan
2. Dari sisi belanja/pengeluaran pemerintah.

Sebagai bagian dari kebijakan fiskal, pajak juga menjadi instrumen keadilan dan pemerataan. Kebijakan anggaran yang berpihak pada program-program keadilan dan pemerataan menjadi suatu prasyarat bahwa pajak sudah dipungut dengan adil. Dengan demikian keadilan bukan hanya pada saat pembebanan/pemungutannya, tetapi juga pada saat pembelanjaannya.[[102]](#footnote-102) Landasan hukum pemungutan pajak di Indonesia berdasarkan Pasal 23A UUD 1945, yakni: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Oleh karena itu, dalam pembuatan UU KUP harus memuat asas-asas:[[103]](#footnote-103)

1. Asas kepastian hukum (yuridis), yang memberikan kepastian hukum tentang besarnya pajak yang harus dibayar oleh masyarakat;
2. Asas keadilan, merupakan asas terpenting dalam pemungutan pajak. Suatu pajak dikatakan adil apabila orang dalam keadaan penghasilan yang sama membayar pajak yang sama. Asas Ekonomis, asas yang diperlukan agar uang hasil pemungutan pajak digunakan semaksimal mungkin untuk keperluan masyarakat, agar pajak tidak menjadi beban tambahan bagi masyarakat; dan
3. Asas finansial, asas yang diperlukan agar dalam pemungutan pajak, biaya pemungutan pajaknya harus lebih kecil dari penerimaan pajaknya.

Asas keadilan sebagai asas terpenting disini memiliki arti keadilan atas pemungutan pajak terhadap masyarakat yang memang telah memiliki kriteria tertentu sebagai subjek pajak, yang memiliki obyek pajak tertentu dan telah terhutang pajak dengan tarif tertentu atas obyek pajak tersebut. Sifat memaksa yang dimiliki hukum pajak sebagaimana diamanatkan oleh UUD 1945 adalah pemaksaan terhadap masyarakat yang juga telah dinyatakan UU sebagai WP dalam kriteria pembayar pajak. Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasari pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dari: 1) Keadilan dalam hubungan antara pemerintah dan WP; dan 2) keadilan dari alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat. Menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia, kata adil mempunyai arti:[[104]](#footnote-104)

“1)Tidak berat sebelah (tidak memihak); dan 2) Sepatutnya, tidak sewenang-wenang. Sedangkan kata keadilan mempunyai arti sifat (perbuatan, perlakuan, dan sebagainya) yang adil, misalnya mempertahankan hak dan keadilan, keadilan masyarakat, keadaan yang adil bagi kehidupan dalam masyarakat”.

Sementara menurut filsafat hukum, hakekat keadilan adalah kesamaan (*gleichheit*), sedangkan bentuknya berupa keumuman (*allgemeinheit*), antara keduanya senantiasa terdapat hubungan ketegangan (*spannung*). Adil adalah sikap hati dan perbuatan yang berwujud susila jujur (*honeste vivere*), tidak merugikan orang lain secara sewenang-wenang (*alterum non laedere*), dan memberi kepada masing-masing pihak bagiannya menurut haknya. Keadilan adalah keseimbangan lahiriah dan batiniah yang memberi kemungkinan dan perlindungan atas kehadiran dan perkembangan kebenaran, yang beriklim toleransi dan kebebasan.[[105]](#footnote-105)

Menurut Sjachran Basah menyatakan bahwa dengan adanya sengketa administrasi negara berdasarkan kepada kedudukan dan fungsi keadilan secara hierarki dalam susunan pengadilan bertingkat, hal ini berarti terbuktinya upaya hukum bagi para pihak, satu pihak rakyat dan satu pihak lagi adalah badan atau pejabat administrasi negara. Upaya hukum yang dimaksud adalah banding, kasasi dan peninjauan kembali, serta putusan pengadilan diputuskan oleh hakim yang proporsional, berpengalaman, berwibawa, dan arif bijaksana baik di pengadilan tinggi dalam tingkat banding, maupun di Mahkamah Agung (MA) dalam tingkat kasasi dan peninjauan kembali.[[106]](#footnote-106)

Sengketa perpajakan pada dasarnya adalah sengketa antara individual atau badan hukum privat dengan birokrat negara. Mengingat birokrat negara dilengkapi dengan mandat hukum yang memaksa dan hukum yang mengatur, sementara individual atau badan hukum privat hanya berada dalam kondisi yang praktis objektif dalam posisi lebih lemah untuk membela diri terhadap suatu belit penetapan perpajakan, maka adalah penting dibuka saluran-saluran pencarian keadilan bagi masyarakat. Saluran atau sarana pencarian keadilan tersebutlah yang sesungguhnya mengembalikan posisi masyarakat ke arah ekuilibrium dan pendulum tengah, manakala dia sebagai warga atau kawula berhadapan dengan Pemerintah.

Evolusi filsafat hukum, yang melekat dalam evolusi filsafat secara keseluruhan berputar di sekitar problema tertentu yang muncul berulang-ulang. Di antara problema ini, yang paling sering menjadi diskursus adalah tentang persoalan keadilan dalam kaitannya dengan hukum. Hal ini dikarenakan hukum atau aturan perundangan harusnya adil, tapi nyatanya seringkali tidak. Keadilan hanya bisa dipahami jika ia diposisikan sebagai keadaan yang hendak diwujudkan oleh hukum. Upaya untuk mewujudkan keadilan dalam hukum tersebut merupakan proses yang dinamis yang memakan banyak waktu. Upaya ini seringkali juga didominasi oleh kekuatan-kekuatan yang bertarung dalam kerangka umum tatanan politik untuk mengaktualisasikannya. Orang dapat menganggap keadilan sebagai sebuah gagasan atau realitas absolut dan mengasumsikan bahwa pengetahuan dan pemahaman tentangnya hanya bisa didapatkan secara parsial dan melalui upaya filosofis yang sangat sulit. Atau orang dapat menganggap keadilan sebagai hasil dari pandangan umum agama atau filsafat tentang dunia secara umum. Jika begitu, orang dapat mendefinisikan keadilan dalam satu pengertian atau pengertian lain dari pandangan ini.

Menurut Bagir Manan, keadilan subtantif menyangkut isi keadilan itu sendiri. Untuk dapat menemukan secara tepat subtansi keadilan haruslah dibedakan antara keadilan individual (*individual justice*) dan keadilan sosial (*social justice*). Sangat ideal apabila keadilan individual tercermin dalam keadilan sosial atau sebaliknya keadilan sosial menjadi tidak lain dari sublimasi keadilan individual. Namun dalam kenyataannya dapat terjadi semacam jarak antara keadilan individual dan keadilan sosial. Jarak ini dapat diatasi atau dikurangi, apabila dalam sistem penegakan hukum dapat dengan cermat dilekatkan nilai sosial atau moral dari setiap aturan hukum yang akan ditegakan. Dengan demikian dalam setiap keadilan individual akan terkandung keadilan sosial.[[107]](#footnote-107)

Bahwa dalam penegakan hukum yang adil ada berbagai syarat yang harus dipenuhi yakni aturan hukum yang harus ditegakan. Penegakan hukum yang adil atau berkeadilan akan tercapai apabila hukum yang akan ditegakan demikian pula hukum yang mengatur cara-cara penegakan hukum, adalah benar dan adil. Suatu aturan hukum akan benar dan adil apabila dibuat dengan cara-cara yang benar dan materi muatannya sesuai dengan kesadaran hukum dan memberi sebesar-besarnya manfaat bagi kepentingan perorangan dan masyarakat banyak pada umumnya. Suatu aturan hukum akan tidak benar dan tidak adil apabila hanya dibuat untuk kepentingan kekuasaan belaka dan mengandung kesewenang-wenangan. Tetapi perlu juga mendapat perhatian, suatu hukum dapat menjadi tidak benar dan tidak adil, apabila mempunya jarak begitu jauh dengan kesadaran dan keadilan sosial yang berlaku sehingga rakyat merasa asing atau terasing dari aturan hukum tersebut. Selanjutnya hukum dapat pula tidak benar dan tidak adil apabila perbuatannya tidak mengindahkan tata cara pembuatan yang baik (*algemen beginelen van behorlijk wetgeving*), karena akan menimbulkan keadaan seperti kerancuan dalam penerapan atau ketidakpastian hukum.[[108]](#footnote-108)

Pelaku penegakan hukum dapatlah disebut sebagai kunci utama penegakan hukum yang adil dan berkeadilan. Di tangan penegak hukum, aturan hukum yang bersifat abstrak menjadi konkrit. Secara sosiologis, inilah hukum yang sebenarnya, terutama bagi pencari keadilan. Ada berbagai syarat yang harus dipenuhi agar dapat memnegakan hukum secara adil dan berkeadilan. Perlakukan terhadap hukum yang akan ditegakan ada tiga pilihan peranan yang dilakukan penegakan hukum dalam penegakan hukum, yaitu:[[109]](#footnote-109)

1. Pelaku penegakan hukum sekedar sebagai “*la bouche de la loi*” atau “*spreekhuis van de wet*”. Dalam hal aturan hukum sudah jelas, penegak hukum hanya bertindak sebagai corong peraturan, kecuali apabila penerapan itu akan menimbulkan ketidakadilan, bertentangan kesusilaan, atau bertentangan dengan suatu kepentingan atau ketertiban umum;
2. Pelaku penegakan hukum berlaku sebagai penterjemah (*interpreter*) suatu aturan hukum agar suatu aturan hukum dapat menjadi instrumen keadilan. Hal ini dilakukan karena aturan hukum yang ada tidak sempurna, baik bahasa atau objek yang diaturnya tidak lengkap; dan
3. Pelaku penegakan hukum menjadi pencipta hukum (*rechtsshepping*) dalam hal hukum yang ada tidak cukup mengatur atau didapati kekosongan hukum, atau sudah sangat tidak memadai sehingga tidak dapat lagi ditambal melalui penemuan makna hukum.

Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang digunakan untuk pembangunan dengan tujuan akhir kesejahteraan dan kemakmuran rakyat. Prosedur penyelesaian sengketa pajak jika dikaitkan dengan asas *equity* (keadilan), tampak bahwa prosedur penyelesaian sengketa pajak hanya dapat diselesaikan melalui Pengadilan Pajak, mengingat Pengadilan Pajak merupakan instrumen yang dapat digunakan sebagai sarana bagi pencari keadilan untuk mendapatkan keadilan, yakni untuk melindungi kepentingan WP. Pertimbangan yang dilakukan dalam pemungutan pajak pada prinsipnya harus memperhatikan keadilan dan keabsahan dalam pelaksanaannya. Untuk memenuhi tuntutan keadilan dan keabsahan tersebut perlu diperhatikan asas-asas pemungutan pajak yang ditemukan oleh Adam Smith dalam bukunya: “*Wealth of Nation*”, seperti asas *equality*. Dalam asas ini ditekankan pentingnya keseimbangan berdasarkan kemampuan masing-masing subjek pajak.[[110]](#footnote-110)

Keseimbangan kemampuan subjek pajak adalah hendaknya dalam pemungutan pajak tidak ada diskriminasi diantara sesama WP. Pemungutan pajak yang dilakukan terhadap semua subjek pajak harus sesuai dengan batas kemampuan masing-masing subjek pajak sehingga dalam asas *equality* ini untuk setiap orang yang mempunyai kondisi yang sama harus dikenakan pajak yang sama pula. Memperhatikan keterkaitan asas keadilan (*equity*) dalam suatu sengketa pajak, tampak bahwa keadilan (*equity*) tidak bermaksud untuk mengubah atau mengurangi keadilan, melainkan sebatas memberikan koreksi dan atau melengkapi dalam keadilan individu tertentu, kondisi serta kasus tertentu. Melalui penerapan *equity* dalam praktik maka *maxim* “*summa iustitia summa iniuria*” tidak akan terjadi, karena dengan adanya equity pemberlakuan nilai keadilan dalam pemungutan pajak, hubungan antara pemungut pajak dengan individu atau pihak yang diwajibkan pajak pada proporsi yang sewajarnya.[[111]](#footnote-111)

1. **Penerapan Prinsip *Restorative Justice* Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak**

Penegakan hukum memiliki tiga unsur yang harus diperhatikan, yaitu kepastian hukum (*rechtszicherkeit*), keadilan (*gerechtigkeit*), dan kemanfaatan hukum (*zweckmassigkeit*). Hukum tanpa keadilan adalah sia-sia dan hukum tanpa tujuan atau manfaat juga tidak dapat diandalkan. Suatu hukum yang baik adalah hukum yang mampu menampung dan membagi keadilan pada orang-orang yang diaturnya.[[112]](#footnote-112) Menurut Bagir Manan, substansi *restorative justice* mengandung prinsip yang dapat membangun partisipasi bersama antara pelaku, korban, dan kelompok masyarakat menyelesaikan suatu peristiwa atau tindak pidana. Selain itu juga menempatkan pelaku, korban, dan masyarakat sebagai “*stakeholders*” yang bekerja bersama dan langsung berusaha menemukan penyelesaian yang dipandang adil bagi semua pihak (*win-win solutions*).[[113]](#footnote-113)

Pada umumnya masyarakat apabila bermasalah dengan hukum pasti mempergunakan upaya litigasi (menggunakan pengadilan) dalam menyelesaikan suatu perkara baik perdata maupun pidana. Namun dalam realitanya di masyarakat, penyelesaian dengan menggunakan jalur pengadilan tidaklah menguntungkan sebab memerlukan biaya yang besar, waktu lama, mempertajam konflik dengan pihak lawan (bersifat *win lose solution*). Penyelesaian suatu perkara dapat dilakukan dengan dua pendekatan yaitu dengan model litigasi (pengadilan) dan jalur non litigasi (di luar pengadilan). Pendekatan yang kedua ini (non litigasi) bersifat win-win solution. Dalam literatur hukum penggunaan mekanisme penyelesaian yang bersifat *win-win solition* disebut dengan Penyelesaian Sengketa Alternatif (*Alternative Dispute Resolution* (ADR).

Menurut ketentuan pasal 1 angka 10 Undang-Undang 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase dan Penyelesaian Sengketa Alternatif (UU No. 30 Tahun 1999), yang dimaksud dengan ADR adalah “lembaga penyelesaian sengketa atau beda pendapat melalui prosedur yang disepakati para pihak, yakni penyelesaian di luar pengadilan dengan cara Konsultasi, Negoisasi, Mediasi, Konsiliasi, atau Penilaian Ahli”. Jadi dapat disimpulkan bahwa bentuk-bentuk *Alternative Dispute Resolution* adalah Konsultasi, Negoisasi, Mediasi, Konsiliasi atau Penilaian Ahli. Dalam pembahasan tulisan ini hanya dibahas mengenai definisi dari Mediasi.

1. Secara etimologi istilah Mediasi berasal dari bahasa latin, Mediare yang berarti berada di tengah. Makna ini menunjuk pada peran yang ditampilkan pihak ketiga sebagai mediator dalam menjalankan tugasnya menengahi dan menyelesaikan sengketa antara para pihak. Berada ditengah juga bermakna mediator harus berada pada posisi netral dan tidak memihak dalam menyelesaikan sengketa. mediator harus mampu menjaga kepentingan para pihak yang bersengketa secara adil dan sama, sehingga menumbuhkan kepercayaan dari para pihak yang bersengketa.[[114]](#footnote-114)
2. Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata mediasi diberi arti sebagai proses pengikutsertaan pihak ketiga dalam penyelesaian suatu perselisihan sebagai penasihat.[[115]](#footnote-115)
3. Dalam UU No. 30 Tahun 1999 tidak memberikan pengertian tentang mediasi namun, pengertian mediasi dapat ditemukan dalam Pasal 1 angka 6 Perma No. 1 Tahun 2008 tentang Prosedur Mediasi di Pengadilan, yang memberikan pengertian mediasi sebagai penyelesaian sengketa melalui proses perundingan para pihak yang dibantu oleh mediator.
4. Christopher W. Moore, Mediasi adalah intervensi dalam sebuah sengketa atau negosiasi oleh pihak ketiga yang bisa diterima pihak yang bersengketa, bukan merupakan bagian dari kedua belah pihak dan bersifat netral. Pihak ketiga ini tidak mempunyai wewenang untuk mengambil keputusan. Mediator bertugas untuk membantu pihak-pihak yang bertikai agar secara sukarela mau mencapai kata sepakat yang diterima oleh masing-masing pihak dalam sebuah persengketaan.[[116]](#footnote-116)
5. Lawrence Boulle, menyatakan “*Mediation is a decision making process in which the parties are assisted by a mediator, the mediator attempt to improve the process of decision making and to assist the parties the reach an outcome to which of them can assent*”.[[117]](#footnote-117)

Dari uraian di atas dapat diasumsikan bahwa mediasi adalah merupakan salah satu bentuk mekanisme alternatif penyelesaian sengketa atau penyelesaian sengketa di luar pengadilan yang menggunakan bantuan pihak ketiga (mediator) yang bersikap netral dan tidak memihak serta tidak sebagai pengambil keputusan yang tujuannya untuk mencapai kesepakatan penyelesaian sengketa yang sedang mereka hadapi tanpa ada yang merasa dikalahkan. Dalam pengertian mediasi mengandung tiga unsur penting yaitu, *pertama*, mediasi merupakan proses penyelesaian perselisihan atau sengketa yang terjadi antara dua pihak atau lebih. *Kedua*, pihak yang terlibat dalam penyelesaian sengketa adalah pihak-pihak yang berasal dari luar pihak yang bersengketa. *Ketiga*, Pihak yang terlibat dalam penyelesaian sengketa tersebut bertindak sebagai penasihat dan tidak memiliki kewenangan dalam mengambil keputusan.[[118]](#footnote-118) Dalam hal ini Lourence Boulle, membagi mediasi menjadi empat bentuk, yaitu:[[119]](#footnote-119)

1. *Sattlement mediation* (*compromise mediation*), model ini bertujuan mempertemukan posisi tawar para pihak sampai ke suatu titik yang dapat mereka sepakati;
2. *Facilitative mediation* (*interest-based*, *problem-solving*, dan *rational analytic mediation*), model ini paling sering dipergunakan dalam praktik mediasi, fokus pendekatan terletak pada pencapaian kesepakatan yang memuaskan sesuai kebutuhan semua pihak;
3. *Transformative mediation* (*therapeutic* dan *reconciliation mediation*), model ini meyakini bahwa para pihak yang terlibat mempunyai kemampuan untuk berubah melalui proses mediasi, disini para pihak terlibat langsung untuk menentukan proses mediasi yang diinginkan; dan
4. *Evaluation mediation* (*advisory, managerial,* dan *normative mediation*), model ini terkait dengan pencapaian kesepakatan berdasarkan hak hukum (*legal right*) yang dimiliki oleh para pihak.

*Restorative justice* dalam penagihan pajak adalah melalui *sistem self assessment* yang dianut setelah reformasi pada Tahun 1984, yang dilandaskan pada UU KUP, mewajibkan peran serta masyarakat, khususnya WP untk secara aktif memenuhi kewajiban membayar pajak sesuai dengan ketentuan undang-undang dengan cara menentukan, menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Namun demikian dalam kenyataannya terdapat cukup banyak WP yang dengan sengaja atau dengan berbagai alasan tidak menjalankan kewajibannya membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku[[120]](#footnote-120). Tidak dilunasinya hutang pajak tentunya menjadi beban administrasi tunggakan pajak. Oleh karena itu, untuk mencairkan tunggakan pajak yang belum dibayar dilakukanlah tindakan penagihan pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jika terjadi hutang pajak maka akan ditagih melalui Surat Ketetapan Pajak kurang bayar. Jika penagihan sudah dilakukan lebih dari satu kali, selanjutnya akan ditindaklanjuti dengan penagihan pajak dengan surat paksa. Dalam hal ini, Surat Tagihan Pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.[[121]](#footnote-121)

Tindakan penagihan tersebut dilakukan berdasarkan ketentuan UU KUP dan UU No. 19 Tahun 1997 jo. UU No. 19 Tahun 2000 yaitu Undang-Undang tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. UU tersebut menjadi landasan bagi fiskus atau petugas pajak untuk menagih hutang pajak dari WP yang tidak mau melunasi hutang pajaknya. Tindakan penagihan pajak berdasarkan UU tersebut dilakukan secara persuasif maupun secara represif. Artinya, tindakan penagihan diawali dengan teguran, tetapi bila WP tidak mengindahkannya baru dilakuan tindakan secara paksa dengan urutan tindakan sebagai berikut:[[122]](#footnote-122)

1. Surat Teguran;
2. Surat Paksa;
3. Penyitaan;
4. Pelelangan;
5. Hak Mendahulu Pajak;
6. Penagihan Seketika dan sekaligus;
7. Pencegahan, Penyanderaan, dan Gugatan;
8. Angsuran dan Penundaan Pembayaran Pajak;
9. Penghapusan Piutang Pajak; dan
10. Kedaluwarsa.

Dari tahapan tersebut bisa digambarkan bahwa mekanisme penagihan pajak lebih mendahulukan prinsip-prinsip *restorative justice* daripada *retributive justice*, mengingat visi dan misi Direktorat Jenderal Pajak adalah memasukan uang pajak sebanyak mungkin ke kas negara, karena pajak adalah sumber utama pendapatan negara. Bahkan jika WP tidak menyetujui tindakan penagihan pajak tersebut atau jumlah pajak yang ditagih tidak disetujui oleh WP, maka WP dapat mengajukan keberatan pajak melaui upaya penyelesaian sengketa pajak, yang tahapannya tindakan yang dapat dilakukan WP adalah sebagai berikut:[[123]](#footnote-123)

1. Upaya hukum keberatan;
2. Upaya hukum banding;
3. Upaya hukum gugatan;
4. Upaya hukum peninjauan kembali; dan
5. Proses pemeriksaan di pengadilan (Pengadilan Pajak atau Pengadilan TUN).

Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh WP atau penanggung pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang perpajakan terhadap suatu kasus tertentu. Perbedaan ini terjadi antara WP atau penanggung pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak dan jajarannya atas penetapan utang pajak untuk jenis Pajak Pusat yang pengelolaannya menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Perbedaan persepsi juga dapat terjadi antara WP dengan Kepala Daerah/Kepala Dinas Pendapatan Daerah dan jajarannya di daerah (baik provinsi maupun kabupaten/kota) atas penetapan besarnya utang pajak untuk Pajak Daerah. Atau dapat terjadi perbedaan penafsiran antara WP dengan Dirjen Bea dan Cukai dan jajarannya atas penetapan bea masuk, cukai, dan sanksi administrasinya.[[124]](#footnote-124)

*Restorative justice* dalam pemeriksaan pajak. pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/ atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.[[125]](#footnote-125) Jika dari pemeriksaan pajak ditemukan adanya hutang pajak, maka akan ditindaklanjuti dengan penagihan, sedangkan jika ditemukan adanya bukti permulaan adanya tindak pidana di bidang perpajakan akan ditindaklanjuti dengan penyidikan pajak. Bukti Permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.[[126]](#footnote-126)

Hukum pajak formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk memberikan kepastian, baik bagi WP maupun fiskus. Tanpa didukung dengan hukum formal yang jelas dan tegas, hukum pajak material tidak dapat dilaksanakan oleh WP dan fiskus tidak dapat melaksanakan pengawasan atau *law enforcement*. Dalam pelaksanaanya, terkait dengan filosofi dan prinsip-prinsip *restorative justice*, seharusnya petugas pemeriksa pajak dan WP melakukan dialog atau komunikasi yang proporsional, transparan, dan hati-hati sehingga hasil musyawarah yang dilakukan menghasilkan kesepakatan yang menguntungkan baik bagi WP maupun bagi keuangan negara. Jangan sampai terjadi kesepakatan yang hanya menguntungkan bagi WP dan petugas pajak, sementara keuangan negara dirugikan.[[127]](#footnote-127) Mediasi di pengadilan pada awalnya cenderung bersifat sukarela (*voluntary*), namun dalam perkembangannya kini mengarah pada sifat imperatif atau memaksa (*compulsory*), yang landasan filosofinya berlandaskan pada Sila Keempat dari Pancasila sebagai dasar negara dan sumber segala sumber hukum di Indonesia. Bahwa mediasi merupakan upaya penyelesaian sengketa atau konflikperkara yang dilakukan secara musyawarah untuk mencapai mufakat yang diliputi semangat kekeluargaan melalui proses perundingan atau perdamaian di antara para pihak yang bersengketa untuk memperoleh kesepakatan bersama.[[128]](#footnote-128)

1. **Penyelesaian Sengketa Pajak Terhadap Direktorat Jenderal Pajak Berdasarkan Hukum Pajak**
2. **Dasar Pumungutan Pajak**

Pajak merupakan manifestasi dari kewajiban individu yang memberikan sumbangsinya kepada negara melalui iuran karena negara telah menjaga hak-hak individu dalam segala aktivitasnya. Penghasilan negara digunakan untuk membiayai kepentingan umum yang tentunya juga mencakup kepentingan pribadi individu seperti kesehatan, pendidikan, dan kesejahteraan. Jadi dimana ada kepentingan masyarakat, di situ timbul pungutan pajak, sehingga pajak adalah penyewa dengan kepentingan umum.[[129]](#footnote-129) Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah:[[130]](#footnote-130)

“Peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan mendapatkan imbalan (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukan, yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat, atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan negara”.

Pengertian pajak menurut Smeets dalam bukunya *De Economische Betekenis der Belastingen*, adalah:[[131]](#footnote-131)

“*Belastingen zijn aan de overheid (volgens normen) verschuligde, afdwingbare pretties, zonder dat hiertegenover, in het individuele geval, aanwijsbare tegen-prestaties staan; zij streken tot deking van publieke uitgaven*”.

Dalam bukunya ini Smeets mengakui, bahwa definisinya hanya menonjolkan fungsi *budgeter* saja; baru kemudian ia menambahkan fungsi mengatur pada definisinya. Lebih lanjut Rochmat Soemitro, mengemukakan bahwa pajak merupakan iuran rakyat kepada kas negara (peralihan kekayaan dari sektor partikelir ke sektor pemerintah) berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (*tegen prestatie*) yang langsung dapat ditunjuk dan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum (*publieke uitgaven*) yang digunakan sebagai alat pencegah atau pendorong untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan.[[132]](#footnote-132)

Menurut Rosdiana dan Irianto, banyak pendapat ahli yang mengemukakan tentang asas-asas perpajakan apa saja yang harus ditegakan dalam membangun suatu sistem perpajakan. Di antara pendapat para ahli yang paling terkenal adalah *four maxims* dari Adam Smith. Menurut Smith, pemungutan pajak hendaknya didasarkan atas empat asas, yaitu *equity*, *certainty*, *convinience* dan *economy*.[[133]](#footnote-133) Sedangkan Hancock dalam bukunya *Taxation: Policy and Practice*, menyatakan bahwa lima karakterisitik yang diharapkan ada dalam suatu sistem perpajakan yaitu:[[134]](#footnote-134)

1. *Economically efficient: it should not have an impact on allocation of resources;*
2. *Administratively simple: it should be easy and inexpensive to administer;*
3. *Flexible: it should be easy for the system to respond to changing economic circumtances;*
4. *Politically accountable: tax payers should be able to determine what they are actually paying so that the political system can more accurate reflect the preferences of inviduals; and*
5. *Fair: it should be seen to be fair in its impact on all individuals*.

Menurut Soeparman Soemahamidjaja, menyatakan pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.[[135]](#footnote-135) Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa pajak memiliki unsur-unsur yaitu:[[136]](#footnote-136)

1. Iuran dari rakyat kepada negara, yaitu peralihan kekayaan berupa uang (bukan barang) dari sektor swasta ke sektor publik didasarkan hak yang dimiliki negara untuk pajak. Dengan kata lain yang berhak memungut pajak hanyalah negara;
2. Berdasarkan undang-undang, pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya;
3. Tanpa jasa timbal atau kontraprestasi dari negara yang secara langsung dapat ditunjuk. Dalam pembayaran Pajak tidak dapat ditunjukan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah; dan
4. Digunakan untuk membiayai rumah tangga negara yaitu pengeluaran-pengeluaran yang bermanfaat bagi masyarakat luas.

Pajak merupakan salah satu jenis pungutan, oleh karena itu di dalam pajak dijumpai adanya peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik. Peralihan kekayaan dapat terjadi dengan seizin pemiliknya dan tanpa seizin pemiliknya. Pajak merupakan peralihan kekayaan dengan seijin pemiliknya, oleh karena itu, pemungutan pajak harus berdasarkan UU. Hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dalam hukum pajak diatur mengenai:

* + 1. Siapa-siapa yang menjadi subjek pajak dan WP;
		2. Objek-objek apa saja yang menjadi obyek pajak;
		3. Kewajiban WP terhadap pemerintah;
		4. Timbul dan hapusnya utang pajak;
		5. Cara Penagihan pajak; dan
		6. Cara mengajukan keberatan dan banding.

Salah satu tugas dari pemerintah sebagai pemungut pajak adalah melihat keadaan dan kondisi dalam masyarakat yang dapat dihubungkan dengan pengenaan pajak, merumuskannya dalam peraturan-peraturan hukum dan menafsirkan peraturan-peraturan hukum pajak, namun yang terpenting adalah tidak mengabaikan latar belakang ekonomis dari keadaan-keadaan dalam masyarakat. Terjadinya perubahan-perubahan peraturan tersebut sebagai akibat dari perubahan terhadap kehidupan ekonomi dalam masyarakat, di mana perubahan ini mengharuskan terjadinya penyesuaian dalam bidang peraturan khususnya perpajakan. Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan antara penguasa sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai pembayar pajak atau yang disebut WP.

Dalam memungut pajak, terdapat asas asas atau prinsip-prinsip yang harus diperhatikan dalam sistem pemungutan pajak tersebut, menurut Mansury menyatakan bahwa:[[137]](#footnote-137)

“Dari pengalaman ternyata, bahwa apabila tidak setiap ketentuan rancangan undang-undang pada saat penyusunannya selalu diuji apakah sejalan tidaknya dengan tujuan dan asas yang harus dipegang teguh, ketentuan tersebut mudah sekali mengatur sesuatu yang sebenarnya tidak sejalan dengan asas yang harus dipegang teguh. Asas-asas perpajakan yaitu *revenue productivity*, *equity/equality* dan *ease of administration*. Sebagai dasar berpijak, sudah seharusnya ketiga asasasas perpajakan itu dipegang teguh dan dijaga keseimbangannya agar tercapai sistem perpajakan yang baik”.

Pajak terutang memiliki kekhasan yang berbeda dengan pengertian utang menurut hukum perdata yang menyebutkan bahwa utang adalah timbul dari perjanjian (kontrak), dan memiliki konstruksi berupa prestasi dan kontraprestasi secara langsung. Keberlakuan pajak terutang didasarkan pada keberlakuan UU yakni UU perpajakan. Secara tradisional, pajak memiliki fungsi anggaran (*bugeter*) dan fungsi mengatur (*regulerend*). Sebagai sumber penerimaan negara, pajak menjalankan fungsi *budgeter*. Dalam fungsi anggaran pajak merupakan alternatif penghasilan suatu negara untuk membiayai kehidupan bernegara. Sementara itu, fungsi pengaturan (*regulerend*) ditetapkan dalam bentuk ketentuan perpajakan yang mengatur kepentingan fiskal, seperti mendorong investasi menarik minat investor mengembangkan daerah terpencil, mendorong ekspor yang menjadi beberapa alasan pengaturan hukum perpajakan.[[138]](#footnote-138)

Perubahan yang mendasar terjadi di tahun 1983 yang kemudian dikenal secara umum sebagai reformasi perpajakan yaitu merubah sistem pemungutan pajak dari *official assesment* menjadi *self-assesment*. Dalam sistem *official assesment*, otoritas perpajakan (fiskus) memiliki kewenangan untuk menentukan pajak terutang yang harus dibayar oleh WP. Sementara itu, dalam sistem *self-assesment*, WP diberikan kepercayaan untuk melakukan perhitungan pajak terutang, memperhitungkan pajak, membayar pajak dan melaporkan pajak.[[139]](#footnote-139) Dengan sistem *self-assesment*, fungsi fiskus yang semula berkuasa penuh untuk menetapkan pajak tertang (*official assesment*) beralih menjadi pengawas, pembina, penyuluh terhadap WP dalam menjalankan pemenuhan otoritas perpajakan untuk mencapai kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Sistem pemungutan pajak dapat dibagi menjadi empat) macam, yaitu:[[140]](#footnote-140)

1. *Official Assessment System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemungut pajak (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang harus bayar (pajak yang terutang) oleh seseorang. Dengan sistem ini WP bersifat pasif dan menunggu dikeluarkannya suatu ketetapan pajak oleh fiskus (pihak administrasi pajak). Besarnya utang pajak seseorang baru diketahui setelah adanya Surat Ketetapan Pajak.

1. *Semi Self Assessment*

Suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang pada Fiskus dan WP untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. Pada sistem ini disetiap awal tahun pajak WP menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang untuk tahun berjalan yang merupakan angsuran bagi WP yang harus disetor sendiri, kemudian pada akhir tahun Fiskus menentukan besarnya utang pajak yang sesungguhnya berdasarkan data yang dilaporkan WP.

1. *Self Assessment System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang penuh kepada WP untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak. Dalam sistem ini WP yang aktif, sedangkan fiskus turut campur dalam penentuan besarnya pajak terutang seseorang, kecuali WP melanggar ketentuan yang berlaku.

1. *Withholding System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang pada pihak ketiga untuk memotong atau memungut besarnya pajak yang terutang pihak ketiga yang telah ditentukan tersebut, selanjutnya menyetor dan melaporkannya pada Fiskus. Dalam sistem ini Fiskus dan WP tidak aktif, fiskus hanya bertugas mengawasi saja pelaksanaan pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga.

Pembagian pajak berdasarkan jenis pajak yang dapat dikenakan dapat digolongkan dalam tiga golongan, yaitu:[[141]](#footnote-141)

* 1. Menurut Sifatnya
		1. Pajak Langsung

Adalah pajak-pajak yang bebannya harus dipikul sendiri oleh WP dan tidak dapat dilimpahkan kepada orang lain serta digunakan secara berulang-ulang pada waktu tertentu. Contoh: Pajak Penghasilan.

* + 1. Pajak Tidak Langsung

Adalah pajak yang bebannya dapat dilimpahkan kepada orang lain dan hanya dikenakan pada hal-hal tertentu atau peristiwa-peristiwa tertentu saja. Contoh: PPN.

* 1. Menurut Sasarannya atau Obyeknya
		1. Pajak Subyektif

Adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama-tama memperhatikan keadaan pribadi WP (subjeknya), setelah diketahui keadaan subjeknya barulah diperhatikan keadaan objektifnya sesuai Gaya Pikul apakah dapat dikenakan pajak atau tidak. Gaya Pikul adalah kemampuan WP memikul pajak setelah dikurangi biaya hidup minimum. Contoh: Pajak Penghasilan

* + 1. Pajak Obyektif

Adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama-tama memperhatikan atau melihat obyeknya baik berupa keadaan, perbuatan atau peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban membayar pajak, setelah diketahui obyeknya barulah dicari subyeknya yang mempunyai hubungan hukum dengan obyek yang telah diketahui. Contoh: PPN.

* 1. Menurut Lembaga Pemungutannya
		1. Pajak Pusat

Adalah pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat yang dalam pelaksanaannya dilakukan oleh Departemen Keuangan (Direktorat Jenderal Pajak), hasil pemungutan pajak pusat dikumpulkan dan dimasukan sebagai bagian dari penerimaan APBN. Contoh: Pajak Penghasilan, PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Materai.

* + 1. Pajak Daerah

Adalah jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah yang dalam pelaksanaannya sehari-hari dilakukan oleh Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda). Contoh: Pajak Reklame, Pajak Hiburan, Pajak Hotel dan Restoran.

1. **Asas dan Cara Pemungutan Pajak**
2. **Asas Pemungutan Pajak**
3. Asas *Equity/Equality*

Keadilan merupakan salah satu asas yang sering kali menjadi pertimbangan penting dalam memilih *policy option* yang ada dalam membangun sistem perpajakan. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak-pajak yang dipungut pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan bagiannya. Jika timbul persepsi umum bahwa pajak hanya merupakan upaya-upaya “*law enforcement*” untuk mereka yang berusaha menghindarinya, sementara di sisi lain terlihat jelas bahwa golongan masyarakat yang kaya justru membayar pajak lebih sedikit dari berapa yang seharusnya mereka bayar atau bahkan justru mereka yang menikmati fasilitas-fasilitas perpajakan, maka sulit diharapkan terciptanya kesadaran dan kepatuhan membayar pajak dari WP.

Menurut Eickstein menyebutkan bahwa salah satu alasan mengapatingkat *tax counciusness* (kesadaran membayar pajak) di negara negara maju relatif sangat tinggi adalah karena mereka yakin bahwa pajak yang dipungut oleh pemerintah sudah adil.[[142]](#footnote-142) Sejarah membuktikan bahwa pajak yang dipungut dengan tidak adil, dapat menyebabkan timbulnya revolusi sosial, sebagaimana yang terjadi di Perancis dan Inggris. Karena itu, kebutuhan akan ditegakannya asas keadilan dalam pemungutan pajak adalah suatu hal yang mutlak.

Asas *equity* mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Pajak dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara. Namun, meskipun diakui prinsip keadilan merupakan suatu hal yang mutlak diperlukan namun berbagai pendapat dalam pengimplementasiannya, adalah:[[143]](#footnote-143)

“*Unfair tax are morally repulsive. One must nonetheless admit that the concept of the equity is elusive and value-laden and owes more to ethical considerations an political judgements than to unassailable scientific guidelines*”.

Menurut Howell H. Zee mengenai “*Taxation and Equity*” bahwa dapat diketahui bahwa ada berbagai permasalahan dalam konsep keadilan, yaitu apakah perbedaan-perbedaan yang paling mendasar dalam berbagai konsep keadilan yang ada selama ini dan bagaimana konsep tersebut diterjemahkan ke dalam prinsip- prinsip pemungutan pajak yang berbeda-beda. Selain itu masalah keadilan lainnya adalah bagaimana mengukur besarnya penghasilan dan bagaimana keadilan harus didistribusikan serta apa implikasinya terhadap keadilan dalam pemungutan pajak. Permasalahan tersebut dapat dilihat dari pendapat ini:[[144]](#footnote-144)

1. *What are the different concepts of equity , and how are do they translate into diffeent principles of taxation?*
2. *What are the alternative measures of income inequality and their implications for tax equity?*
3. *What are the alternative theories of distributive justice and their implications for tax equity?*

Permasalahan tersebut timbul karena terdapat dua pendekatan yaitu *benefits received principles* dan *the Ability to pay principle*. Karena adanya keterbatasan dalam penerapan *benefits received principles*, maka konsep *the ability to pay principle* menjadi alternatif yang terus menerus dikembangkan. Pengkajian konsep *the ability to pay principle* tidak terlepas dari kajian tentang pajak langsung, karena pajak langsung merupakan konsekuensi logis dari dipilihnya *the ability to pay princeple* dalam kerangka tax policy yang mempunyai tiga alternatif dalam penerapannya:[[145]](#footnote-145)

1. Kemampuan yang dimiliki pada suatu saat yang disebut kekayaan; apabila alternatif ini yang dipilih maka pajak yang dipungut disebut pajak kekayaan atau *Nett wealth tax*;
2. Tambahan kemampuan yang didapat orang tersebut selama jangka waktu tertentu, misalnya selama satu tahun; apabila alternatif ini yang dipilih maka disebut pajak penghasilan atau *Income tax*; dan
3. Kemampuan yang benar-benar dipakai untuk membeli barang dan jasa untuk pemenuhan hidupnya; apabila alternatif ini yang dipakai, pajak itu disebut pajak konsumsi pribadi atau personal *consumption tax*.
4. Asas *Revenue Productivity*

*Revenue productivity principle* merupakan asas yang lebih menyangkut kepentingan pemerintah, sehingga asas ini oleh pemerintah yang bersangkutan sering dianggap sebagai asas yang terpenting, seperti pendapat Mansury berikut ini:[[146]](#footnote-146)

“Maka *the Revenue Adequacy Principle* adalah asas pajak dapat tercapai bahkan sering dianggap oleh pemerintah yang bersangkutan sebagai asas terpenting. Untuk apa memungut pajak kalau penerimaan yang dihasilkan tidak memadai. Untuk apa susah payah memikirkan agar pajak yang dipungut berkeadilan dan, pajak yang dipungut jangan menghambat kegiatan masyarakat di bidang perekonomian”.

Meskipun asas ini menyatakan bahwa jumlah pajak yang dipungut hendaklah memadai untuk keperluan menjalankan roda pemerintahan tetapi hendaknya dalam implementasinya tetap harus diperhatikan bahwa jumlah pajak yang dipungut jangan sampai terlalu tinggi sehingga menghambat pertumbuhan ekonomi. Di berbagai negara berkembang, reformasi perpajakan pada umumnya masih menekankan pada aspek penerimaan, sehubungan dengan kebutuhan untuk menutupi anggaran belanja pemerintah. Padahal seharusnya *revenue productivity* dan *equity* seharusnya bukan merupakan dua hal yang dipertentangkan, melainkan melengkapi satu dengan yang lainnya.

Berbeda dengan asas-asas yang lain, asas *revenue productivity* dengan asas *equity* apabila dilihat dari kepentingannya berada dalam titik-titik ekstrim yang berbeda. *Revenue productiviy* merupakan asas yang terkait dengan kepentingan pemerintah, sementara asas keadilan sangat terkait dengan kepentingan masyarakat, karena itu dapat disimpulkan bahwa suatu pemungutan pajak dikatakan optimal apabila dalam pemungutannya terpenuhi asas *revenue productivity* dengan tetap menjaga dalam pemungutannya.

1. Asas *Ease of Adminstration*

Dalam *The Encyclopedia Americana*, asas *certainty*, *convenience*, dan *economy* dimasukan dalam satu asas yaitu *the administrative principles of taxation are those of certainty, of convenience, and of economy*.[[147]](#footnote-147) Adapun asas tersebut adalah:

* + - 1. Asas *Certainty*

Menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun WP dan seluruh masyarakat. Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar. Artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subyek pajak dan pengecualiannya, dan objek pajak beserta pengecualiannya, dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya.

* + - 1. Asas *Convenience*

Menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan WP, misalnya pada saat menerima gaji atau penghasilan lain seperti saat menerima bunga deposito. Asas *convenience* juga dikaitkan dengan masalah kesederhanaan administrasi.

* + - 1. Asas *Efficiency*

Asas efisiensi dapat dilihat dari dua sisi : dari sisi fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh Kantor Pajak lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi WP, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh WP untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin. Dengan kata lain, pemungutan pajak dikatakan efisein jika *cost of taxation* rendah.

* + - 1. Asas *Simplicity*

Pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas dan mudah dimengerti oleh WP. Karena itu, dalam menyusun suatu UU perpajakan, maka harus diperhatikan juga asas kesederhanaan, sebagaimana dikemukakan oleh Brown dan Jackson menyatakan: “*Taxes should be sufficeintly simple so that those affected can be understand them*”.[[148]](#footnote-148)

1. Asas *Neutrality*

Asas *neutrality* bahwa pajak itu harus bebas dari distorsi baik distorsi terhadap konsumsi maupun distorsi terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya. Artinya pajak seharusnya tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang-barang dan jasa, serta tidak mengurangi semangat orang untuk bekerja.

1. **Cara Pemungutan Pajak**

Pajak sebagai sumber penerimaan negara merupakan hak negara dalam memungut pajak. Perjalanan sejarah kenegaraan dan pemerintahan di Indonesia menunjukan bahwa kelangsungan hidup negara dalam perspektif mengisi kemerdekaan guna mewujudkan cita negara (tujuan negara) sebagaimana dirumuskan oleh pendiri negara dalam Pembukaan UUD 1945[[149]](#footnote-149) tidak terlepas dari upaya pemerintah menghimpun dana dari masyarakat. Pada hakekatnya, negara dapat dipandang sebagai kumpulan manusia yang hidup untuk mencapai beberapa tujuan bersama. NKRI adalah negara hukum (*rechtstaat*) yang berdasarkan Pancasila.[[150]](#footnote-150)

Dalam rangka mencapai tujuan negara kesejahteraan, negara membutuhkan dana sebagai biaya penyelenggaraan aktivitas negara dan dana yang dibutuhkan oleh negara antara lain diperoleh dari pajak. Untuk mewujudkan dta-cita mencapai masyarakat yang adil dan makmur secara merata maka salah satu upaya yang dilakukan pemerintah adalah dengan dikeluarkannya suatu kebijakan, dengan persetujuan badan legislatif, kepada rakyat yaitu pajak. Pemungutan pajak kepada rakyat tentunya harus disertai dengan suatu perangkat aturan perundang-undangan yang disebut hukum pajak. Oleh karena itu, agar dapat terpenuhi asas keadilan maka hukum pajak menempuh suatu pola pemungutan pajak yang diselenggarakan secara umum dan merata. Artinya, seluruh individu-individu memiliki hak dan kewajiban yang sama dalam hukum pajak.

Hukum pajak merupakan keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan sesorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara. Oleh karena itu, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan hukum antara negara dan orang atau badan hukum yang berkewajiban membayar pajak. Penentuan saat pembayaran bagi WP sangat menentukan suatu kewajiban dapat mulai untuk dilaksanakan. Tujuan dari pelaksanaan kewajiban ini adalah untuk mengakhiri atau menghapuskan perikatan pajak (pajak terutang). Stelsel perpajakan yang dianut di Indonesia, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku terdiri dari beberapa sistem, yaitu:[[151]](#footnote-151)

* + - * 1. Stelsel nyata (*rielstelsel*)

Menurut stelsel ini penetapan hutang paj ak didasarkan pada objek pajak berupa penghasilan, pertambahan nilai barang danjasa dan penjualan atas barang mewah, bumi dan bangunan, atau peroleh hak atas bumi dan bangunan. Berdasarkan stelsel ini, pajak baru dapat dibayar atau dipungut setelah akhir tahun pajak berjalan, setelah diketahui, diperhitungkan dan dihitung penghasilan atau objek pajak secara riel atau nyata.

* + - * 1. Stelsel anggapan (*fictieve stelsel*)

Penetapan hutang pajak menurut stelsel anggapan (*fictieve stelsel*) didasarkan pada suatu anggapan atau perkiraan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Berdasarkan stelsel anggapan tersebut, WP (seseorang atau badan) dapat memperkirakan besarnya penghasilan atau objek pajak yang mungkin diperoleh pada tahun pajak berjalan. Dengan anggapan demikian WP dapat melakukan perhitungan, memperhitungkan dan membayar hutang pajaknya pada awal tahun pajak.

* + - * 1. Stelsel campuran (*mixed stelsel*)

Stelsel campuran adalah merupakan perpaduan antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Menurut stelsel ini, pengenaan pajak dilakukan pada awal dan akhir tahun pajak. Pada awal tahun pajak, pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan, sedangkan pada akhir tahun, pajak dihitung berdasarkan atas kenyataan sesungguhnya. Apabila pajak yang dibayar pada awal tahun pajak lebih besar dari pada pajak yang sesungguhnya, maka kelebihan pajak yang telah dibayarkan akan dikembalikan atau dikreditkan untuk hutang pajak tahun berikutnya, sedangkan apabila hutang pajak yang dibayar berdasarkan anggapan lebih kecil daripada hutang pajak secara nyata, maka WP membayar kekurangan hutang pajaknya tersebut.

1. **Kebijakan Dualisme Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak**

Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi WP atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak sesuai Pasal 2 UU Pengadilan Pajak. Rumusan tersebut dimaksudkan untuk memberikan penegasan bahwa Pengadilan Pajak memang merupakan lembaga peradilan yang dapat digunakan sebagai sarana bagi rakyat selaku WP atau penanggung pajak untuk mendapatkan keadilan di bidang perpajakan. Hal ini diperjelas lagi dalam penjelasan pasal yang sama mengatakan bahwa Pengadilan Pajak adalah Badan Peradilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam UU KUP, dan merupakan Badan Peradilan sebagaimana dimaksud dalam UU Kekuasaan Kehakiman. Di sisi lain, Pasal 2 juga mengandung arti bahwa Pengadilan Pajak merupakan instrumen yang dapat digunakan sebagai sarana bagi pencari keadilan untuk mendapatkan keadilan, yakni untuk melindungi kepentingan WP.[[152]](#footnote-152)

Dualisme pembinaan di Pengadilan Pajak tidak hanya membawa dampak negatif terhadap independensi kekuasaan kehakiman, tetapi juga menimbulkan potensi ketidak-mandirian Badan Peradilan dalam memutus suatu perkara, yang kemudian akan memberikan dampak terhadap kepastian hukum bagi WP. Pada dasarnya, pengadilan pajak memang mempunyai karateristik yang hampir menyerupai Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN) dilihat dari jenis sengketa (objek sengketa) yang dapat diperiksa dan diputuskan. Pada subjek sengketa terdapat sedikit perbedaan, dikarenakan PTUN hanya mengakui orang dan badan hukum perdata saja yang dapat mengajukan perkaranya untuk diperiksa. Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus memerlukan pembinaan agar dapat melaksanakan tugas dan wewenang yang dibebankan kepadanya.

Kebijakan dualisme pembinaan Pengadilan Pajak telah membatasi kewenangan Mahkamah Agung dalam hal Pembinaan yang sebatas hanya berkaitan dengan teknis peradilan dan melakukan pengawasan terhadap penanganan sengketa pajak yang dilakukan oleh Pengadilan Pajak. Sementara itu, pembinaan yang terkait dengan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Kementrian Keuangan. Dalam arti, Kementrian Keuangan sebagai bagian dari eksekutif mengatur organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak yang merupakan bagian dari yudikatif. Kebijakan dualisme pembinaan Pengadilan Pajak tidak berimplikasi pada kepastian hukum dan keadilan bagi WP. Dampak negatif dari dualisme status dan kedudukan sangat beragam, di antaranya:[[153]](#footnote-153)

* 1. Potensi *abuse of power* (penyelewengan kekuasaan) dari para penyelenggara Pengadilan Pajak karena Direktorat Pajak sebagai pihak tergugat dan Pengadilan Pajak sebagai penyelenggara fungsi yudisial dari yang disengketakan sama-sama menginduk kepada Kementerian Keuangan;
	2. Mengancam independensi hakim yang didukung oleh pola rekrutmen yang diselenggarakan oleh Kementerian Keuangan;
	3. Tumpang tindih kewenangan pengawasan antara Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, Badan Pengawasan Mahkamah Agung dan Komisi Yudisial; dan
	4. Penerapan prinsip transparansi dan akuntabilitas yang tidak konsisten dan tarik ulur penerapan aturan keterbukaan informasi pengadilan yang dikeluarkan oleh Ketua Mahkamah Agung.

Misi yang dijalankan oleh Pengadilan Pajak tentu terutama dan pertama-tama adalah untuk memberikan perlindungan bagi rakyat. Fungsi perlindungan bagi rakyat ini sangat penting mengingat pemerintah selaku penguasa memiliki kewenangan atas hukum publik yang istimewa,yang dengan itu dapat menentukan secara sepihak. Di sisi lain, agar rakyat tidak diperlakukan semena mena maka rakyat harus mendapatkan sarana perlindungan hukum yang memadai. Salah satu sarana khususnya di bidang pajak adalah Pengadilan Pajak ini. Hal ini memperkuat argumentasi untuk kemudian menempatkan Pengadilan Pajak dalam lingkungan PTUN seperti yang diatur di dalam UU Kekuasaan Kehakiman.

Kedudukan tersebut sekaligus membedakan antara kedudukan Pengadilan Pajak dengan pengadilan dalam lingkungan Peradilan Umum, karena misi yang diemban oleh Pengadilan dalam lingkungan Peradilan Umum terutama adalah untuk penegakan hukum. Sementara dalam bidang pajak, penegakan hukum dapat dilakukan secara langsung, atau dengan kata lain tidak semuanya melalui pengadilan, misalnya melalui penetapan sanksi administrasi berupa denda, bunga , dan sebagainya yang dilakukan oleh aparatur pemerintah. Penegakan hukum ketentuan perpajakan yang dijalankan melalui proses pengadilan dapat dilihat misalnya dalam hal tindak pidana di bidang pajak.[[154]](#footnote-154)

Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak melalui peradilan pajak dilakukan oleh Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada MA dengan cara memeriksa dan memutus sengketa pajak. Lembaga Keberatan kadangkala melakukan peradilan pajak secara murni maupun peradilan pajak secara tidak murni. Lain halnya bagi Pengadilan Pajak yang tidak mengenal peradilan pajak secara tidak murni karena pihak-pihak yang bersengketa tidak melibatkan pihak pemutus (hakim) dalam penyelesaian sengketa pajak termaksud. Penegakan hukum pajak di Indonesia bagi sengketa pajak yang dilakukan melalui peradilan pajak yang bercabang dua, yaitu:[[155]](#footnote-155)

1. Dilakukan melalui Lembaga Keberatan kemudian dilanjutkan pada Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada MA; dan
2. Dilakukan hanya melalui Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada MA (tanpa melalui Lembaga Keberatan, tetapi langsung pada Pengadilan Pajak kemudian ke MA).

Penyelesaian sengketa pajak yang timbul antara WP dengan Dirjen Pajak diselesaikan melalui dua bentuk penyelesaian. *Pertama*, penyelesaian Sengketa yang diselesaikan oleh pihak yang terlibat dalam Sengketa itu sendiri yakni Dirjen Pajak. Adapun bentuknya melalui keberatan dan permohonan pembetulan, vide Pasal 16 UU KUP serta Pasal 36 UU KUP *Kedua*, penyelesaian yang diselesaikan oleh pihak/instansi yang tidak terlibat dalam sengketa yakni pengadilan pajak melalui banding dan gugatan. Selanjutnya, atas putusan banding dan gugatan tersebut para pihak dapat mengajukan PK ke MA untuk hal yang sifatnya khusus. Penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan dengan permohonan, pembetulan vide Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP, yang diselesaikan oleh Dirjen Pajak tetap dipertahankan. Hal yang harus diperbaiki adalah perlunya ditetapkan ketentuan-ketentuan hukum yang lebih jelas sehingga tidak memunculkan penafsiran yang berbeda-beda. Ketentuan hukum tersebut akan memberikan kepastian, tidak menimbulkan keragu-raguan dalam pelaksanaannya. Selain itu, kemungkinan saling bertentangan antara satu ketentuan dengan ketentuan yang lain dapat dihindari sehingga WP akan mendapatkan jaminan perlindungan hukum yang lebih pasti atas hak-haknya.[[156]](#footnote-156)

Pengadilan pajak dibentuk berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002. Pengadilan ini didirikan untuk menggantikan peran Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Sebuah sengketa dapat dikatakan sebagai sengketa pajak apabilaterjadi dalam bidang pajak meliputi pajak pusat dan daerah yang meliputi semua jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, termasuk bea masuk dan cukai, dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah berdasarkan ketentuan UU yang berlaku. Jadi sengketa pajak bukanlah sengketa perdata ataupun persengketaan di bidang lainnya, namun merupakan persengketaan yang timbul akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak. Keputusan pejabat pemerintah dalam bentuk tertulis yang menjadi sengketa pajak termasuk ke dalam pengertian Pasal 1 angkat 9 UU PTUN, sehingga sengketa pajak merupakan sengketa TUN karena dikeluarkan oleh badan atau Pejabat TUN.

Penegakan hukum dilakukan oleh pihak-pihak yang terlibat dalam bidang perpajakan, tetapi karena posisi pemerintah sebagai fiskus yang diberikan kewenangan oleh peraturan perundang-undangan, maka penegakan hukum tersebut lebih banyak dilakukan oleh pemerintah sebagai Fiskus dibanding oleh WP. Penegakan hukum tersebut dalam hal sengketa pajak dapat dilakukan oleh pemerintah sebagai fiskus dan WP yang keberatan terhadap penetapan besaran pajak melalui upaya Keberatan dan Banding pada Pengadilan Pajak, serta PK terhadap putusan banding bahwa WP dapat mengajukan keberatan hanya kepada Dirjen Pajak atas suatu:[[157]](#footnote-157)

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 pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Terhadap Keberatan yang disampaikan oleh WP, ditolak/tidak dikabulkan oleh Dirjen Pajak, maka terhadap keputusan Dirjen Pajak tersebut dapat diajukan upaya hukum Banding kepada Pengadilan Pajak bahwa WP dapat mengajukan permohonan Banding hanya kepada Badan Peradilan Pajak atas Surat Keputusan Keberatan.[[158]](#footnote-158) Dalam proses upaya hukum tersebut, terdapat perbedaan keduanya antara keberatan yang disampaikan kepada Dirjen Pajak dan Banding yang dimohonkan kepada Pengadilan Pajak yaitu pada proses pengajuan Keberatan, kedudukan WP sebagai pemohon atas keberatan dengan objek pajak yang menjadi sengketa berhadapan dengan Dirjen Pajak atau jajarannya sebagai termohon, dimana objek pajak yang menjadi sumber keberatan WP merupakan penghitungan yang dilakukan oleh fiskus yang merupakan bagian dari birokrasi pemerintah, sehingga terhadap keduanya terdapat perbedaan kedudukan, maka kemungkinan bahwa keberatan tersebut dikabulkan oleh Dirjen Pajak adalah rendah apabila oleh WP tidak menyertakan dengan bukti-bukti yang cukup terhadap materi permohonan keberatan atas objek pajak.

1. Kusnardi dan Bintan R. Saragih. 2000. *Ilmu Negara*. Jakarta: Gaya Media Pratama, hlm. 133. [↑](#footnote-ref-1)
2. Kansil, CST dan Christine ST. Kansil. *Hukum Tata... Op.Cit.,* hlm. 20. [↑](#footnote-ref-2)
3. Darmawan Triwibowo dan Sugeng Bahagijo. *Mimpi... Op.Cit.,* hlm. 9. [↑](#footnote-ref-3)
4. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-4)
5. Bryan A. Garner. 1990. *Black’s Law Dictonary Seventh Edition*. Minn: West Group St. Paul, hlm. 1588. [↑](#footnote-ref-5)
6. Djauhari. (tanpa tahun). *Kajian Teori Welfare State Dalam Perspektif Barat dan Islam*. Semarang: Unissula, hlm. 28-29. [↑](#footnote-ref-6)
7. Ramesh Mishra. *Welfare Slate... Op.Cit.,*, hlm. xi. [↑](#footnote-ref-7)
8. Djauhari. *Kajian Teori …. Loc.Cit.* [↑](#footnote-ref-8)
9. *Government is ubiquitous. It collects huge post of money, and cmmands as enormous army of civil servants. lt distributes billions in the form welfare payments. ln many countries, it runs the railroads, the postal service, the telephones, in others it has banks, steel mills and other enterprises in its porlofolio*. Lihat, Lawrence M Friedman. *Legal Culture and the Wetfare State*, sebagaimana dikutip Gunther Teubnei. 1986. *Dilemma of Law in Welfare State*. Berlin-New York: Walter de Gruyter, hlm. 12. [↑](#footnote-ref-9)
10. Murtir Jeddawi. 2005. *Memacu Investasi di Era Otonomi Daerah, Kajian Beberapa Perda tentang Penanaman Modal*. Yogyakarta: UII Press, hlm. 33-34. [↑](#footnote-ref-10)
11. Jan M. Boekman, *Legal Subjectivity as a Precondition farthe lntertwinement of Las and the Welfare State*, dalam Murtir Jeddawi, *lbid*., hlm. 79. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ross Cranston. 1985. *Legal Foundations of the Welfare State*. London: Weldenfeld and Nicolson, hlm. 4. [↑](#footnote-ref-12)
13. Gunther Teubnei. *Dilemma... Op.Cit.,* hlm. 32. [↑](#footnote-ref-13)
14. Joseph Agassi. *The Theory and Practice of The Welfare State,* sebagaimana dikutip Leonard Nordenfeld and Per-Anders Tengland*, eds.* 1996. *The Goals and Limits of medicine*. Stockholm: Almqvist and Wiksell Intl., hlm. 215-238. [↑](#footnote-ref-14)
15. Encyclopedy Britannica. *Walfare State*. <http//[www.britannica.com](http://www.britannica.com)> [20/12/15]. [↑](#footnote-ref-15)
16. Lihat, Alinea Keempat Pembukaan UUD 1945. [↑](#footnote-ref-16)
17. Pengawasan yang ketat terhadap penelenggaraan kekuasaan negara, khususnya eksekutif, yang pada masa monarki absolut telah terbukti banyak melakukan penyalahgunaan kekuasaan. Lihat, W. Riawan Tjandra. 2014. *Hukum Sarana Pemerintahan*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pusaka, hlm. 1. [↑](#footnote-ref-17)
18. Hal ini tercantum dalam perumusan UUD 1945 yaitu Bab XIV tentang Perekonomian Nasional dan Kesejahteraan Sosial, selain itu UUD 1945 di samping sebagai konstitusi Politik, juga dapat dikatakan konstitusi ekonomi karena UUD 1945 mengandung ide Negara kesejahteraan (*walfare state*). Lihat, Jimly Asshiddiqie. *Undang-Undang Dasar 1945, Konstitusi Negara Kesejahteraan dan Realitas Masa Depan*. Sebagaimana dikutip Siahaan. 2005. *Prospek PTUN Sebagai Penyelesaian Sengketa Administrasi di Indonesia*. Jakarta: Perum Percetakan Negara RI, hlm. 18. [↑](#footnote-ref-18)
19. Muhadi. 2015. *Potret Negara Hukum Kita*. <http//www.niningsukardi.blogspot.com> [20/12/15]. [↑](#footnote-ref-19)
20. Soediman Kartohadiprodjo. 2009. *Pancasila Sebagai Pandangan Hidup Bangsa Indonesia*. Jakarta: Gatra Pustaka, hlm. 35. [↑](#footnote-ref-20)
21. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-21)
22. Lihat, Pembukaan UUD 1945. [↑](#footnote-ref-22)
23. Moh. Mahfud MD. 2000. *Dasar dan Struktur Ketatanegaraan Indonesia*. Jakarta: Rineka Cipta, hlm. 64. [↑](#footnote-ref-23)
24. Patuan Sinaga. *Hubungan Antara Kekuasaan Dengan Pouvoir Discretionnere Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan*, sebagaimana dikutip SF. Marbun. 2004. *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*. Yogyakarta: UII Press, hlm. 73. [↑](#footnote-ref-24)
25. Bachsan Mustofa. 1990. *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*. Bandung: Citra Aditya Bakti, hlm. 40. [↑](#footnote-ref-25)
26. Bud Ispriyarso. *Hubungan Fungsional Antara Kadaulatan Rakyat dan Kedaulatan Hukum Terhadap Perkembangan Hukum Administrasi Negara*, sebagaimana dikutip SF. Marbun. *Dimensi... Op.Cit.,* hlm. 19. [↑](#footnote-ref-26)
27. Y. Sri Pudyatmoko. 2009. *Perizinan, Problem dan Upaya Pembenahan*. Jakarta: Gramedia Widiasarana Indonesia, hlm. 1. [↑](#footnote-ref-27)
28. Amrah Muslimin. 1985. *Beberapa Asas dan Pengertian Pokok Tentang Administrasi dan Hukum Administrasi*. Bandung: Alumni, hlm. 110. [↑](#footnote-ref-28)
29. Yusril Ihza Mahendra. 1996. *Dinamika Tata Negara Indonesia*. Jakarta: Gema Insani Press, hlm. 28. [↑](#footnote-ref-29)
30. O. Notonagoro. 1984. *Pancasila Dasar Falsafah Negara*. Jakarta: Bina Aksara, hlm. 13-14. [↑](#footnote-ref-30)
31. Sujasmin. 2012. *Kedudukan Pancasila Dalam Politik Hukum Indonesia Menuju Negara Hukum Kesejahteraan (Welfare State)*. Jurnal Wawasan Hukum, Vol. 27 No. 02 September, hlm. 579. [↑](#footnote-ref-31)
32. Tefiacerdikia Learning. (tanpa tahun). *Perwujudan Negara Hukum di Indonesia*. <http//www.tefiacerdikia.woerdpress.com> [20/12/15]. [↑](#footnote-ref-32)
33. Sudikno Mertokusumo. 1999. *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty. hlm. 22. [↑](#footnote-ref-33)
34. Bernard Arief Sidharta. *Refleksi... Op.Cit.,* hlm. 49. [↑](#footnote-ref-34)
35. Untuk mewujudkan tujuan pembangunan nasional yaitu memajukan kesejahteraan umum dalam Negara Kesejahteraan Republik Indonesia, diperlukan sumber dana untuk membiayai pembangunan nasional tersebut. Salah satu sumber dana yang utama adalah penerimaan negara dari sektor penerimaan pajak. [↑](#footnote-ref-35)
36. Lihat, Pasal 7 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011. [↑](#footnote-ref-36)
37. Lihat, Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. [↑](#footnote-ref-37)
38. Ridwan HR. 2006. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 65, [↑](#footnote-ref-38)
39. *Ibid*., hlm. 66. [↑](#footnote-ref-39)
40. Bernard Arief Sidharta. *Refleksi Tentang... Op.Cit.*, hlm. 74. [↑](#footnote-ref-40)
41. Bachsan Mustafa. 2007. *Hukum Jaminan dan Jaminan Kredit Perbankan di Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 134. [↑](#footnote-ref-41)
42. Wahyu Nugrono. 2013. *Menyusun Undang-Undang yang Responsif dan Partisipatif Berdasarkan Cita Hukum Pancasila*. Jakarta: Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan Kementerian Hukum dan HAM RI, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 10 No. 3, Edisi September, hlm. 212. [↑](#footnote-ref-42)
43. Janpatar Simamora. 2014. *Tafsir Makna Negara Hukum Dalam Perspektif Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*. Jurnal Dinamika Hukum, Vol 14 No. 3 September, hlm. 558. [↑](#footnote-ref-43)
44. Simon Petrus L. Tjahjadi. 2004. *Petualangan Intelektual*. Yogyakarta: Kanisius, hlm. 236-237. [↑](#footnote-ref-44)
45. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-45)
46. Sjachran Basah. 1977. *Ilmu Negara (Pengantar, Metode, dan Sejarah Perkembangan)*. Bandung: Citra Aditya Bakti, hlm. 34-35. Lihat juga, Sjachran Basah. 1986. *Tiga Tulisan Tentang Hukum*. Bandung: Armico, hlm. 18-19. [↑](#footnote-ref-46)
47. A.R. Brewer-Carias. 1989. *Judicial Refiew in Comparative Law*. New York: Cambridge University Press, hlm. 7. [↑](#footnote-ref-47)
48. Paul Scholten sebagaimana dikutip oleh Ramdlon Naning. 1983. *Cita dan Citra Hak Asasi Manusia di Indonesia*. Jakarta: Universitas Indonesia Press, hlm. 26. [↑](#footnote-ref-48)
49. Mashudi. *Hak Mogok… Op.Cit*., hlm. 35. [↑](#footnote-ref-49)
50. Rukmana Amanwinata. 1996. *Pengaturan dan Batas Implementasi Kemerdekaan Berserikat dan Berkumpul Dalam Pasal 28 UUD 1945*. Desertasi. Bandung: Universitas Padjadjaran, hlm. 29-30. Lihat juga, Mashudi. Hak Mogok… *Ibid*. [↑](#footnote-ref-50)
51. Sudargo Gautama. 1973. *Pengertian Tentang Negara Hukum*. Bandung: Alumni, hlm. 23. [↑](#footnote-ref-51)
52. Sunaryati Hartono. 1991. *Politik Hukum Menuju Sistem Hukum Nasional*. Bandung: Alumni, hlm. 1. [↑](#footnote-ref-52)
53. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-53)
54. Moh. Mahfud MD. 2009. *Politik Hukum di Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 2. [↑](#footnote-ref-54)
55. Natangsa Surbakti. 2009. *Sifat Melawan Hukum Materiel dan Implikasinya Terhadap HAM Kolektif Atas Pembangunan di Indonesia*. Bandung: Rafika Aditama, hlm. 14. [↑](#footnote-ref-55)
56. Jimly Asshiddiqie. (tanpa tahun). *Gagasan Negara Hukum Indonesia*. Jakarta: Konstritusi Press, hlm. 14. [↑](#footnote-ref-56)
57. Arief Hidayat. 2010. *Bernegara Itu Tidak Mudah (Dalam Perspektif Politik dan Hukum)*. Makalah pada Pidato Pengukuhan sebagai Guru Besar pada Universitas Diponegoro, 10 Februari, hlm. 3-4. [↑](#footnote-ref-57)
58. Andrew Vincent. 1987. *Theory of The State*. Oxford: Basil Blackwell Ltd, hlm. 91. [↑](#footnote-ref-58)
59. Muhammad Yamin. *Pembahasan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia*. Jakarta: sl: sn, st, hlm. 79. [↑](#footnote-ref-59)
60. Tujuan bernegara hakikatnya melaksanakan kejayaan dalam bidang ketatanegaraan yang terwujud pada negara bahagia sebagai hasil penggalian dan menemuan kembali kepribadian bangsa Indonesia yang asli. Lihat, Muhammad Yamin. *Ibid*., hlm. 80. [↑](#footnote-ref-60)
61. Padmo Wahjono. 1996. *Ilmu Negara*. Jakarta: Indo Hill Co, hlm. 97. [↑](#footnote-ref-61)
62. Adanya kesesuaian antara tujuan bernegara dan keuangan negara lazimnya tercapai pada negara yang memiliki sistem hukum yang sudah mapan, sedangkan pada negara-negara yang masih kurang tumbuh ekonominya, kesesuaian antara tujuan bernegara dan hukum keuangan negara masih belum sejalan dengan pertumbuhan dan perkembangan yang diharapkan. Lihat, Soemitro Djojohadikusumo. 1957. *Ekonomi Pembangunan*.Jakarta: Pembangunan, hlm. 63. [↑](#footnote-ref-62)
63. Utrecht, E. 1959. *Hukum Indonesia*. Jakarta: Ichtiar, hlm. 415. [↑](#footnote-ref-63)
64. Soedirman Kartohadiprodjo. 1953. *Negara Republik Indonesia Negara Hukum*. Makalah pada Pidato Penerimaan Pengangkatan sebagai Guru Besar pada Universitas Indonesia pada 17 Januari, hlm. 6. [↑](#footnote-ref-64)
65. Kansil, CST. 2003. *Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 (Pendidikan Pancasila di Perguruan Tinggi)*. Jakarta: Pradnya Paramita, hlm. 18. [↑](#footnote-ref-65)
66. *Ibid*., hlm. 19. [↑](#footnote-ref-66)
67. Van Apeldoorn, L.J. 1983. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Pradnya Paramita, hlm. 53. [↑](#footnote-ref-67)
68. Bambang Arumanadi dan Sunarto. 1990. *Konsepsi Negara Hukum Menurut UUD 1945*. Semarang: IKIP Semarang Press, hlm. 46-47 [↑](#footnote-ref-68)
69. Miriam Budiardjo. 2009. *Dasar-Dasar Ilmu Politik*. Edisi Revisi. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm. 171. [↑](#footnote-ref-69)
70. Satjipto Rahardjo. 2009. *Negara Hukum Yang Membahaguakan Rakyatnya*. Yogyakarta: Genta Publishing, hlm. 81 [↑](#footnote-ref-70)
71. I Dewa Gede Atmadja. 2010. *Hukum Konstitusi (Problema Konstitusi Indonesia Sesudah Perubahan UUD 1945)*. Malang: Setara Press, hlm. 71. [↑](#footnote-ref-71)
72. Lihat, Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 Amandemen Keempat. [↑](#footnote-ref-72)
73. Satjipto Rahardjo. *Ilmu... Op.Cit.,* hlm. 159. [↑](#footnote-ref-73)
74. van Apeldoorn., L.J. *Pengantar... Op.Cit.,* hlm. 10-11. [↑](#footnote-ref-74)
75. Sumaryono., E. *Etika dan... Op.Cit.,* hlm. 90. [↑](#footnote-ref-75)
76. Sudikno Mertokusumo. *Mengenal... Op.Cit.,* hlm. 145-147. [↑](#footnote-ref-76)
77. Sunaryati Hartono. 1991. *Kapita Selekta Perbandingan Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti, hlm. 31. [↑](#footnote-ref-77)
78. Krisna Harahap. 2004. *Konstitusi Republik Indonesia-Sejak Proklamasi Hingga Reformasi*. Bandung: Gafitri Budi Utami, hlm. 4. [↑](#footnote-ref-78)
79. Pendapat Radbruch sebagaimana dikutip Satijipto Rahardjo. 2011. *Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*. Yogyakarta: Genta Publishing, hlm. 12. [↑](#footnote-ref-79)
80. Khudzaifah Dimyati. 2004. *Teorisasi Hukum: Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia*. Surakarta: Muhammadiyah University Press, hlm. 154. [↑](#footnote-ref-80)
81. Freedman., W. 1967. *Legal Theory*. New York: Columbia University Press, hlm. 17-18. [↑](#footnote-ref-81)
82. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-82)
83. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-83)
84. John Rawls. *Teori Keadilan... Op.Cit.,* hlm. 4. [↑](#footnote-ref-84)
85. *Ibid*., hlm. 13. [↑](#footnote-ref-85)
86. Hans Kelsen. 2009. *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*. Terjemahan: Raisul Muttaqien. Bandung: Nusamedia, hlm. 6-7. [↑](#footnote-ref-86)
87. Theo Huijbers, 1982. *Filsafat Hukum Dalam Lintas Sejarah*. Yogyakarta: Kanisius, hlm. 49. [↑](#footnote-ref-87)
88. Budiono Kusumahamidjojo. 1999. *Ketertiban Yang Adil, Problematika Filsafat Hukum*. Jakarta: Grasindo, hlm 124. [↑](#footnote-ref-88)
89. Otje Salman. 2009. *Filasafat Hukum (Perkembangan dan Dinamika Masalah)*. Bandung: Rafika Aditama, hlm. 72. [↑](#footnote-ref-89)
90. Soerjono Soekanto. 2013. *Hukum Adat Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 76. [↑](#footnote-ref-90)
91. Abubakar Busro. 1989. *Nilai dan Berbagai Aspeknya Dalam Hukum*. Jakarta: Bhrata, hlm. 26-27. [↑](#footnote-ref-91)
92. O. Notonagoro. 1987. *Pancasila Secara Ilmiah Populer*. Jakarta: Bina Aksara, hlm. 99-100. [↑](#footnote-ref-92)
93. Tim Lindsay. 2004. *Asian Discourses of Rule of Law. Theory and Implementation of Rule of Law in twelve*. New York: Routlegde, hlm. 294. [↑](#footnote-ref-93)
94. *Ibid*., hlm. 17 [↑](#footnote-ref-94)
95. Bernard Arief Sidharta. (tanpa tahun). *Predikamenta Indonesia. Perubahan Paradigma Ilmu Hukum di Indonesia*. Bandung: Kumpulan Tulisan Universitas Katolik Parahyangan, hlm 3. [↑](#footnote-ref-95)
96. Lili Rasjidi dan Tania Rasjidi. 2007. *Pengantar Filsafat Hukum*. Bandung: Mandar Maju, hlm. 5. [↑](#footnote-ref-96)
97. Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan. 2005. *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 109. [↑](#footnote-ref-97)
98. Lihat, Pasal 23A UUD 1945. [↑](#footnote-ref-98)
99. Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto. 2012. *Pengantar Ilmu Pajak, Kebiajakan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 47-48. [↑](#footnote-ref-99)
100. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-100)
101. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-101)
102. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-102)
103. Rochmat Soemitro. *Pajak... Op.Cit.,* hlm. 16-17. [↑](#footnote-ref-103)
104. W.J.S. Poerwadarminta. 1985. *Kamus Umum Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka, hlm. 16. [↑](#footnote-ref-104)
105. Soehardjo Sastrosoehardjo. *Filsafat Hukum*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, hlm. 5. [↑](#footnote-ref-105)
106. Syofrin Syofyan dan Ansyhar Hidayat. 2004. Hukum Pajak dan Permasalahannya. Bandung: Rafika Aditama, hlm. 75-76. [↑](#footnote-ref-106)
107. Bagir Manan. 2007. *Sistem Peradilan Berwibawa (Suatu Pencarian)*. Jakarta: Mahkamah Agung RI, hlm. 13. [↑](#footnote-ref-107)
108. Bagir Manan. 2009. *Menegakan Hukum Suatu Pencarian*. Jakarta: AAI, hlm. 58-59. [↑](#footnote-ref-108)
109. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-109)
110. Muhammad Djafar Saidi. *Perlindungan... Op.Cit.,* hlm. 34. [↑](#footnote-ref-110)
111. Reynold Simandjuntak. 2014. *Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak (Ditinjau Dari Aspek Keadilan)*. Malang: Jurnal MH Unbraw, hlm. 6. [↑](#footnote-ref-111)
112. Sudikno Mertokusumo dan A. Pitlo. *Bab-Bab... Op.Cit.,* hlm. 1-6. [↑](#footnote-ref-112)
113. Bagir Manan. 2008. *Restorative Justice (Suatu Perkenalan), Dalam Refleksi Dinamika Hukum Rangkaian Pemikiran Dalam Dekade Terakhir*. Jakarta: Perum Percetakan Negara RI, hlm. 7. [↑](#footnote-ref-113)
114. I Made Widnyana. 2007. *Alternatif Penyelesaian Sengketa (ADR)*. Jakarta: Indonesia Business Law Centre, hlm. 2. [↑](#footnote-ref-114)
115. Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa. 1999. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Departemen Pendidikan dan Kebudayaan, hlm. 640. [↑](#footnote-ref-115)
116. Runtung. 2006. *Pemberdayaan Mediasi Sebagai Alternatif Penyeleseaian Sengketa di Indonesia*. Makalah pada Pidato Pengukuhan Guru Besar FH USU, 1 April, hlm. 5. [↑](#footnote-ref-116)
117. Laurence Boulle. 1996. *Mediation Principles, Process and Practise*. New York: Prince Hall, hlm. 1. [↑](#footnote-ref-117)
118. Syahrizal Abbas. 2009. *Mediasi dalam Perspektif Hukum Syariah, Hukum Adat dan Hukum Nasional*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, hlm. 228. [↑](#footnote-ref-118)
119. Laurence Boulle. *Mediation... Op.Cit.,* hlm. 44-45. [↑](#footnote-ref-119)
120. Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. 2013. *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya*. Jakarta: Salemba Empat, hlm.103. [↑](#footnote-ref-120)
121. Moeljo Hadi. 2001. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pusat dan*

*Daerah*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 21. [↑](#footnote-ref-121)
122. *Ibid*., hlm. 103-136. [↑](#footnote-ref-122)
123. Y. Sri Pudyatmoko. 2005. *Pengadilan Pajak dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm. 27-28. [↑](#footnote-ref-123)
124. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-124)
125. Diaz Priantara. 2000. *Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak*. Jakarta: Djambatan, hlm. 26. [↑](#footnote-ref-125)
126. Ibid., hlm. 118. [↑](#footnote-ref-126)
127. Di sinilah pentingnya komitmen petugas pajak untuk menjalankan kewenangannya dalam tugas pemeriksaan pajak sebagai pelayan publik yang mendasari setiap kegiatan pemeriksaan pajak berdasarkan pada Asas-asas Umum Pemerintahan yang baik dan juga prinsip-prinsip *good governance* sehingga dapat terhindar dan mencegah terjadinya Kolusi, Korupsi, dan Nepotisme (KN) di antara WP dan petugas pajak. [↑](#footnote-ref-127)
128. Rachmadi Usman. 2012. *Mediasi di Pengadilan, Dalam Teori dan Praktek*. Jakarta: Sinar Grafika, hlm. 26-27. [↑](#footnote-ref-128)
129. Rochmat Soemitro. 1992. *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: Eresco, hlm. 2. [↑](#footnote-ref-129)
130. *Ibid*., hlm. 12. [↑](#footnote-ref-130)
131. Diterjemahkan: “Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terhutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adakalanya kontraprestasi yang dapat ditunjukan dalam hal yang individual; maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah”. Lihat, Santoso Brotodihardjo. *Pengantar... Op.Cit.*, hlm. 4-5. [↑](#footnote-ref-131)
132. Rochmat Sumitro. *Dasar... Op.Cit.,* hlm. 23. [↑](#footnote-ref-132)
133. Haula Rosdiana dan Irianto Edi Slamet. *Pengantar... Op.Cit.,* hlm. 157-170 [↑](#footnote-ref-133)
134. Dora Hancock. 1997. *Taxation: Policy and Practice*. UK: Thomson Business Press, hlm. 44. [↑](#footnote-ref-134)
135. Santoso Brotodihardjo. *Pengantar... Op.Cit.,* hlm. 10. [↑](#footnote-ref-135)
136. Bohari. *Pengantar... Op.Cit.,* hlm. 3. [↑](#footnote-ref-136)
137. R. Mansyuri. *Pajak... Op.Cit.,* hlm. 4. [↑](#footnote-ref-137)
138. Rochmat Soemitro. *Pengantar... Loc.Cit.* [↑](#footnote-ref-138)
139. Abdul Asri Harahap. 2004. *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Perspektif Ekonomi-Politik*. Jakarta: Kencana, hlm. 33. [↑](#footnote-ref-139)
140. Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. *Hukum... Op.Cit*., hlm. 19-20. [↑](#footnote-ref-140)
141. *Ibid*., hlm. 17-18. [↑](#footnote-ref-141)
142. Otto Eickstein. 1983. *Keuangan Negara*. Terjemahan: Tandjung. Jakarta: Rajawali Press, hlm. 13. [↑](#footnote-ref-142)
143. Sylvain R.F. Plasscheart. 1988. *Schedular, Global and Dualistic Pattern of Income Taxation*. Netherland: IBDF, hlm. 105. [↑](#footnote-ref-143)
144. Howell H. Zee. 1995. *Taxation and Equity*. IMF: Tax Policy Handbook, hlm. 30. [↑](#footnote-ref-144)
145. R. Mansyuri. *Pajak... Op.Cit.,* hlm. 18. [↑](#footnote-ref-145)
146. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-146)
147. R. Mansyuri. *Pajak... Op.Cit*., hlm. 16. Lihat juga, Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto. *Pengantar... Op.Cit.,* hlm. 119. [↑](#footnote-ref-147)
148. Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto. *Ibid.,* hlm. 140. [↑](#footnote-ref-148)
149. Cita negara yang termaktub dalam Alinea Keempat Pembukaan UUD 1945, adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia berdasarkan perdamaian abadi dan keadilan sosial. [↑](#footnote-ref-149)
150. Sjachran Basah. 1985. *Eksistensi Dengan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*. Bandung: Alumni, hlm. 14. [↑](#footnote-ref-150)
151. Santoso Budihardjo. *Pengantar... Op.Cit.,* hlm. 42-43. [↑](#footnote-ref-151)
152. Dalam konteks dimensi relasi antara para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak, di mana didalamnya melibatkan pemerintah selaku fiskus dan rakyat selaku WP atau penanggung pajak, maka Pengadilan Pajak ini menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi rakyat di bidang Pajak. Hal tersebut didasarkan pada kenyataan bahwa dalam sengketa pajak, yang dijadikan objek sengketa adalah keputusan atau tindakan pemerintah yang tercermin dari keputusan atau tindakan dari Pejabat pada jajaran Direktoran Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai maupun pejabat yang berwenang lainnya, yang dipermasalahkan oleh rakyat selaku WP atau penanggung pajak. Lihat, Y. Sri Pudyatmoko. *Pengadilan Pajak... Op.Cit.,* hlm. 50-51. [↑](#footnote-ref-152)
153. Jamil Mubarok, dkk. 2010. *Pengadilan Pajak Berintegritas: Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*. Jakarta: Masyarakat Transparan Indonesia, hlm. 41-42. [↑](#footnote-ref-153)
154. *Ibid*. [↑](#footnote-ref-154)
155. Regina H. Durandt. 2014. *Jaminan Perlindungan Hukum Bagi WP Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002*. Jurnal Lex Administratum, Vol. II/No.3/Jul-Okt/2014, hlm. 135. [↑](#footnote-ref-155)
156. Pada pelaksanaannya, proses penyelesaian sengketa pajak yang diselesaikan Dirjen Pajak dilimpahkan wewenangnya ke Kepala Kanwil Ditjen Pajak (Kakanwil) di daerah. Dan kemudian, sebagian wewenang tersebut dilimpahkan ke masing-masing Kepala KPP di bawah Kanwil Ditjen Pajak sesuai dengan kebijakan masing-masing Kakanwil. Pelimpahan wewenang penyelesaian sengketa pajak tersebut diharapkan dapat mempercepat proses penyelesaian bagi setiap WP. Hal ini ditinjau dari kedudukan Kanwil Ditjen Pajak yang tersebar di seluruh Indonesia. Lihat, Regina H. Durandt. *Ibid*., hlm. 136-137. [↑](#footnote-ref-156)
157. Lihat, Pasal 25 ayat (1) UU KUP. [↑](#footnote-ref-157)
158. Lihat, Pasal 25 ayat (1). *Ibid*. [↑](#footnote-ref-158)