

BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Permasalahan

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan negara. Rencana Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (selanjutnya disebut RAPBN) Tahun 2020 yang mencapai Rp 2.221 triliun rupiah dengan penerimaan perpajakan berkontribusi sebesar Rp 1.861 triliun rupiah.¹ Hal ini menunjukkan bahwa pajak berperan besar dalam membiayai pembangunan negara untuk menyejahterakan masyarakat sesuai dengan tujuan negara yang termuat pada alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI 1945).

Pajak memiliki fungsi *budgetair* (sumber keuangan negara) dan fungsi *regulerend* (mengatur). Sebagai sumber keuangan negara, pemerintah berupaya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak secara optimal. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi maupun intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sedangkan fungsi pajak yang lain adalah sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.

Pemungutan pajak ditinjau dari sejarahnya sempat mendapatkan perlawanan dari masyarakat. Sebelum terbitnya Magna Carta pada tahun 1215, masyarakat di Inggris pernah menolak untuk membayar pemungutan pajak kepada raja berupa upeti. Semangat penolakan tersebut dikenal dengan adagium *no taxation without representation* atau tidak ada pajak tanpa ada perwakilan rakyat di parlemen.²

Frasa *no taxation without representation* yang digunakan di Amerika Serikat pada masa revolusi dan berkembang menjadi adagium baru *taxation without representation is robbery*. Adagium tersebut mencerminkan betapa eratnya hubungan antara rasa terwakili (*representation*) dan pengorbanan yang diberikan (*taxation*), sehingga apabila terjadi pungutan pajak tanpa mendapat persetujuan dari perwakilan masyarakat maka hal ini disamakan dengan perampokan.³

Adagium *taxation without representation is robbery* memberikan arti bahwa pajak perlu diatur dan disetujui bersama antara pemerintah dengan masyarakat

¹ Direktorat Penyusunan APBN dan Direktorat Jenderal Anggaran, Advertorial RAPBN 2020, Direktorat Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, h. 5.

² Institute of Public Affairs, *Magna Carta Is It Part Of Your Life Today?*, IPA Foundations of Western Civilisation Program, Australia, h. 12.

³ Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*, PT Eresco, Jakarta, 1977, h. 76.

melalui perwakilannya. Pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang yang telah disahkan dalam parlemen. Sehingga tidak ada pungutan pajak dari pemerintah kecuali didasarkan oleh undang-undang yang telah disahkan pemerintah dengan perwakilan rakyat.

Pemungutan pajak selain ditinjau dari segi historis, juga dapat dikaji berdasarkan teologis. Pada Alkitab dapat ditemukan ayat-ayat yang menuliskan perihal membayar pajak, salah satu yang sering dikutip adalah Matius 22:15-21. Secara sederhana kutipan ayat tersebut menggambarkan peristiwa orang-orang Farisi bersama orang-orang Herodian mengajukan pertanyaan kepada Yesus tentang hukum membayar pajak kepada kaisar. Dalam Matius 22:21 Yesus menjawab pertanyaan tersebut: “Berikanlah kepada Kaisar apa yang wajib kamu berikan kepada Kaisar dan kepada Allah apa yang wajib kamu berikan kepada Allah.”

Jawaban tersebut adalah suatu ultimatum bahwa membayar pajak adalah suatu kewajiban setiap individu/badan dalam suatu negara sebagaimana negara mengaturnya. Sekalipun pemerintah mungkin melakukan hal yang kurang pantas atas uang negara, akan tetapi Yesus menekankan bahwa sebagai warga negara, harus patuh kepada pemerintah sebagaimana juga dijelaskan dalam Roma 13: 1 yang menyebutkan bahwa “Tiap-tiap orang harus takluk kepada pemerintah yang di atasnya, sebab tidak ada pemerintah, yang tidak berasal dari Allah; dan pemerintah-pemerintah yang ada, ditetapkan oleh Allah.”

Ayat yang mengatur tentang perpajakan di dalam Alkitab juga terdapat pada 2 Korintus 8:12-15 disebutkan:

"Sebab jika kamu rela untuk memberi, maka pemberianmu akan diterima, kalau pemberianmu itu berdasarkan apa yang ada padamu, bukan berdasarkan apa yang tidak ada padamu. Sebab kamu dibebani bukanlah supaya orang-orang lain mendapat keringanan, tetapi supaya ada keseimbangan. Maka hendaklah sekarang ini kelebihan kamu mencukupkan kekurangan mereka, agar kelebihan mereka kemudian mencukupkan kekurangan kamu, supaya ada keseimbangan. Seperti ada tertulis: “Orang yang mengumpulkan banyak, tidak kelebihan dan orang yang mengumpulkan sedikit, tidak kekurangan.”

Ajakan untuk saling memberi dan mengisi kekurangan satu sama lain secara tersirat disampaikan dalam ayat tersebut. Berdasarkan hal itu, pajak dapat diartikan sebagai sarana membantu orang lain dengan pengelolaan oleh negara, Alkitab juga mengajarkan bahwa pemungutan pajak bertujuan untuk menciptakan keseimbangan dan keadilan.

Latar belakang pemungutan pajak juga perlu dikaji secara yuridis. Indonesia merupakan negara yang menjunjung tinggi hukum. Hal ini ditemukan dalam konsepsi negara hukum yang semula tercantum dalam Penjelasan Umum UUD NRI 1945, dan kemudian setelah perubahan UUD NRI 1945 dirumuskan kembali dalam

Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 yang dengan tegas menyatakan: “Negara Indonesia adalah negara hukum”. Konsep tersebut memiliki konsekuensi bahwa hukum harus dijadikan panglima dalam dinamika kehidupan kenegaraan di Indonesia.

Pelaksanaan pemungutan pajak tidak bisa dilepaskan dari hak milik pribadi. Hal tersebut diakui oleh negara melalui Pasal 28H ayat (4) UUD NRI 1945, yang pada pokoknya menyebutkan bahwa setiap orang berhak memiliki hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapapun.

Pada zaman dahulu pajak merupakan upeti yang harus dibayar, pajak merupakan warisan dari sistem feodal. Sistem ini tidak mengenal hak kepemilikan dibayar oleh rakyat kepada penguasa sebagai balas jasa atas penggunaan hak milik negara oleh rakyat dengan ancaman hukuman bagi masyarakat yang tidak mematuhi. ⁴ Lebih lanjut menurut Philip Baker sebagaimana di kutip Darussalam, menyatakan pajak tidak lain adalah bentuk legal dari perampasan. ⁵ Berdasarkan dengan itu, pajak yang pengenaannya tidak sesuai dengan undang-undang merupakan perampasan yang bersifat ilegal.

Filosofi kepemilikan pribadi tidak bisa dilepaskan dari pemikiran John Locke yang mengatakan bahwa setiap manusia memiliki dirinya sendiri sebagai pemilik. Tidak seorangpun memiliki hak atas pribadi orang lain kecuali pemiliknya sendiri, termasuk hasil kerja tubuhnya dan karya tangannya serta pancaindranya. ⁶ Artinya setiap orang secara alamiah mempunyai hak untuk memiliki segala potensi yang melekat pada diri pribadinya dan seluruh pekerjaan yang dihasilkannya.

Penghasilan merupakan penghargaan atas kinerja seseorang dalam melakukan pekerjaan. Penghasilan pada umumnya berupa sejumlah uang atau harta berharga lainnya yang diberikan atas hasil kerja seseorang. Perampasan kekayaan pada seseorang merupakan bentuk pelanggaran terhadap hak kepemilikan orang yang telah diperoleh dengan kerja keras dan pengorbanan. Dengan demikian, perlindungan terhadap hak milik penting diatur untuk memberikan rasa aman terhadap kepemilikan harta kekayaan.

Pemungutan pajak secara konstitusional semula telah diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang menyebutkan “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”. Menurut Jimly Asshiddiqie, frasa “berdasarkan undang-undang” berarti bahwa sebuah materi muatan yang ingin diatur dapat dibuat dalam bentuk undang-undang atau peraturan lain yang lebih rendah. ⁷ Berdasarkan

⁴ Darussalam, *Kembali ke Filosofi Pajak*, Inside Tax, Suara Pengamat, Edisi 18 (Edisi Khusus), Jakarta, h. 9.

⁵ *Ibid.*

⁶ N.E.Algra, et.al, *Mula Hukum*, Cetakan Pertama, Bina Cipta, Jakarta, 1983, h. 210.

⁷ Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-undang*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2014, h.

pengertian tersebut, maka pemungutan pajak menjadi legal apabila diatur dalam undang-undang dan juga diperbolehkan diatur dalam peraturan perundang-undangan yang lebih rendah.

Pemungutan pajak setelah amandemen diatur dalam Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyebutkan: “Pajak dan pungutan bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Menurut Jimly Asshiddiqie, diatur dengan undang-undang artinya pajak hanya boleh diatur dengan undang-undang tidak dengan peraturan lainnya.⁸ Sebagai contoh, pajak penghasilan diatur bukan dengan undang-undang melainkan melalui peraturan pemerintah, maka penerapannya akan inkonstitusional karena bertentangan dengan Pasal 23A UUD NRI 1945.

Pengaturan pemungutan pajak selain dengan undang-undang berlawanan dengan adagium *no taxation without representation* pada Magna Carta tahun 1215. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang dikarenakan pemerintah tidak dapat secara otoriter melakukan pemungutan pajak tanpa ada persetujuan dari rakyat melalui parlemen, sebagaimana prinsip konsensus dalam pembentukan undang-undang.

Menurut Darussalam, pajak hendaknya tidak hanya dipandang sebagai kewajiban kenegaraan saja, tetapi juga dipandang sebagai pengambilan sebagian harta rakyat oleh negara yang tidak boleh dilakukan dengan sewenang-wenang.⁹ Philip Baker sebagaimana dikutip Darussalam, menyatakan bahwa pajak seharusnya dikenakan dengan aturan yang jelas dan tidak multitafsir.¹⁰

Pada dasarnya, sistem pemungutan pajak di Indonesia berlandaskan asas keadilan, yang menganut asas *equality*. Artinya sistem pemungutan pajak yang dilakukan sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak, dan negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak. Akan tetapi, sebagaimana pendapat dari Mansury, keadilan yang telah dirancang ke dalam sistem perpajakan sulit untuk bisa dicapai, sehingga diperlukan asas kepastian untuk memberikan rasa keadilan tersebut.¹¹ Lebih lanjut, konsep pajak pada dasarnya adalah adanya kesediaan untuk berbagi dengan sesama. Pengungkapan kesediaan untuk berbagi antara manusia yang satu dengan manusia yang lain dapat berbeda-beda sehingga dibutuhkan pengaturan yang jelas dan tidak berubah-ubah.

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan sistem pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan ekonomi nasional. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, pajak memiliki fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*. Peran penting pajak tersebut membuat pemerintah

⁸ *Ibid.*, h. 189.

⁹ Darussalam, *Loc. Cit.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*

menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan untuk tercapainya tujuan negara.

Pajak menjadi sumber utama dana APBN, sehingga untuk mengefektifkan pemungutan pajak, sistem perpajakan nasional harus terus dilakukan penyempurnaan. Untuk itu, pemerintah terus melakukan reformasi perpajakan, yang meliputi peraturan perundang-undangan dari tahap perumusan hingga pembuatannya serta penyempurnaan administrasi perpajakan. Tujuannya adalah memudahkan wajib pajak dari sisi pelayanan.

Berdasarkan sejarah reformasi perpajakan di Indonesia, perubahan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dimulai pada tahun 1983. Perubahan tersebut merupakan awal dimulainya reformasi perpajakan Indonesia yang menggantikan peraturan perpajakan kolonial Belanda. Perubahan itu diantaranya adalah digantikannya sistem pemungutan pajak dari sistem *official-assessment* menjadi sistem *self-assessment* yang masih diterapkan sampai dengan sekarang. Sistem *self-assessment* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung atau memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Aturan-aturan perpajakan baru yang ingin mempermudah masyarakat dalam melakukan kewajiban perpajakan harus diimbangi dengan pengharmonisasian peraturan perpajakan (*preserving harmony*)¹², sehingga jangan sampai terjadi pertentangan antara peraturan di bidang perpajakan. Pertentangan tersebut akan menghasilkan ketidakpastian dalam pelaksanaan pemungutan pajak dan berakibat kepada berkurangnya kepatuhan masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Kebijakan pemerintah di sektor perpajakan salah satunya adalah kebijakan tentang pengampunan pajak. Secara yuridis, pengampunan pajak telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut Undang-Undang Pengampunan Pajak). Pengampunan pajak dapat diartikan sebagai kemauan mengampuni dari sisi pemerintah kepada wajib pajak atas kesalahan di masa lalu. Pengampunan pajak tersebut hanya diberikan jika wajib pajak menuruti atau ingin menebusnya, dengan suatu jumlah yang telah ditentukan.

Latar belakang pemerintah memberlakukan Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah karena pertumbuhan ekonomi nasional dalam beberapa tahun terakhir cenderung mengalami perlambatan. Perlambatan pertumbuhan ekonomi nasional berdampak pada turunnya penerimaan pajak dan juga telah mengurangi ketersediaan likuiditas dalam negeri. Selain itu, banyak harta warga negara Indonesia yang

¹² Yeheskiel Minggus Tiranda, *Hak Preferensi Negara Atas Utang Pajak Dalam Aturan Hukum di Indonesia*, Disertasi Universitas Airlangga, Surabaya, 2009, h. 6.

ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, baik dalam bentuk *likuid* maupun *non-likuid* yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk menambah likuiditas dalam negeri yang dapat mendorong pertumbuhan ekonomi nasional.

Pengampunan pajak menjadi terobosan kebijakan pemerintah mendorong pengalihan harta warga negara Indonesia di luar negeri untuk dialihkan ke wilayah Negara Indonesia. Terobosan kebijakan berupa Pengampunan Pajak atas pengalihan Harta ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antar negara.¹³

Kepala Sub Direktorat Bantuan Hukum Direktorat Jenderal Pajak Sigit Danang Joyo menyatakan, tujuan Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah untuk meningkatkan perekonomian Negara. Beliau menambahkan bahwa tujuan lain Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah keterbukaan informasi keuangan sebagai kewajiban dari anggota AEOI (*Automatic Exchange of Financial Account Information*) di tahun 2017 dan repatriasi aset yang berada di luar negeri.¹⁴

Tujuan Undang-Undang Pengampunan Pajak secara normatif ditemukan di dalam konsideran (bagian menimbang) dengan tiga tujuan: *Pertama*, mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta yang antara lain berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi; *Kedua*, Mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan *Ketiga*, meningkatkan penerimaan pajak yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Manfaat pengampunan pajak sebagian besar hanya dimanfaatkan oleh wajib pajak besar saja. Berdasarkan data yang dirilis Forbes kekayaan orang terkaya di Indonesia meningkat pesat sebelum dan sesudah pengampunan pajak. Tercatat pada tahun 2016 kekayaan 5 orang terkaya di Indonesia sebelum pengampunan pajak sebagai berikut: 1) Robert Hartono & Michael Hartono US\$ 17,1 miliar, 2) Susilo Wonowidjojo US\$ 7,1 miliar, 3) Anthoni Salim US\$ 5,7 miliar, 4) Eka Tjipta Widjaja US\$ 5,6 miliar, dan 5) Sri Praksah Lohia US\$ 5 miliar.¹⁵ Setelah melakukan pengampunan pajak, kekayaan orang terkaya di Indonesia mengalami kenaikan.

¹³ Suharno. (2016). Panduan Praktis Amnesti Pajak Indonesia. Jakarta: Kompas. 3.

¹⁴ Wawancara dengan Sigit Danang Joyo, tanggal 24 Juli 2019 di Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta.

¹⁵ Forbes, "Daftar 10 Orang Terkaya Indonesia 2016 Versi Forbes", dikutip dari Databoks, <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2016/12/01/daftar-10-orang-terkaya-indonesia-versi-forbes>, pada tanggal 2 Maret 2020.

Dikutip dari Forbes pasca berakhirnya pengampunan pajak pada tanggal 31 Maret 2017, berikut daftar kekayaan 5 orang terkaya di Indonesia pada tahun 2017: 1) Robert Hartono & Michael Hartono US\$ 32,3 miliar, 2) Eka Tjipta Widjaja US\$ 9,1 miliar, 3) Susilo Wonowidjojo US\$ 8,8 miliar, 4) Anthonie Salim US\$ 6,9 miliar, dan 5) Sri Praksah Lohia US\$ 6,4 miliar.¹⁶

Pengampunan pajak dalam jangka pendek bermanfaat untuk meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi negara untuk membiayai berbagai program yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, pengampunan pajak bermanfaat bagi penerimaan pajak melalui tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Namun kenyataannya, penerimaan negara tahun 2016 menjadi realisasi penerimaan pajak terendah dari rentan tahun 2010 hingga 2019. Tercatat realisasi penerimaan pajak pada tahun 2016 hanya 81,6% dari target APBN.¹⁷

Berdasarkan data tersebut tujuan dari pengampunan pajak untuk meningkatkan penerimaan pajak tidak berhasil sepenuhnya. Bentuk pengampunan pajak yang diberikan pemerintah berupa pengurangan ataupun penghapusan pajak terutang maupun sanksi administrasi, dan pidana pajak, maupun tidak dilakukan pemeriksaan pajak. Pengampunan pajak hanya diberikan secara khusus dalam waktu terbatas bagi kelompok wajib pajak dengan kriteria tertentu. Wajib pajak yang memiliki hutang pajak memanfaatkan kesempatan ini karena kebijakan ini dipandang dapat menguntungkan para wajib pajak besar.

Undang-Undang Pengampunan pajak dapat menjembatani agar harta yang diperoleh dan aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela, sehingga data dan informasi atas harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Hal ini sesuai dengan pemikiran Darussalam, bahwa seharusnya tujuan utama dari pengampunan pajak adalah keterbukaan informasi di bandingkan dengan pertumbuhan ekonomi nasional.¹⁸

Namun perlu diperhatikan, tujuan Undang-Undang Pengampunan Pajak tidak sepenuhnya sejalan dengan reformasi pajak. Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, bahwa pemerintah telah berusaha menciptakan kepastian dan keadilan pada sistem pemungutan pajak melalui reformasi perpajakan. Perwujudan reformasi pajak dapat terlihat dari kebijakan pemerintah dengan mengeluarkan kebijakan baru sebagai

¹⁶ Forbes, "Daftar 10 Orang Terkaya Indonesia 2017 Versi Forbes", dikutip dari Tempo, <https://bisnis.tempo.co/read/1038804/ini-50-orang-terkaya-indonesia-versi-forbes/full&view=ok>, pada tanggal 2 Maret 2020.

¹⁷ Darussalam, "Prospek Penerimaan Pajak 2020", DDTC Working Paper, 2020, h.2.

¹⁸ Wawancara dengan Darussalam, tanggal 18 Juni 2019 di DDTC, Jakarta.

terobosan (*extra effort*), yang tidak mengulang kebijakan-kebijakan yang sudah dilakukan.

Berdasarkan sejarah perkembangan kebijakan perpajakan di Indonesia, pemerintah telah mengeluarkan berbagai macam kebijakan yang dapat disamakan dengan kebijakan pengampunan pajak untuk meningkatkan kepatuhan masyarakat. Kebijakan tersebut antara lain: *Sunset Policy* (2007), *Reinventing Policy* (2015), *Tax Amnesty* (2016) dan terakhir *Pas Final* (2017), sehingga pengampunan pajak sesungguhnya bukan merupakan kebijakan yang baru.

Direktorat Jenderal Pajak menyebut tahun 2016 sebagai tahun penegakan hukum, kelanjutan dari 2015 yang dikategorikan sebagai tahun pembinaan pajak. Di tahun penegakan hukum, Kementerian Keuangan dan Kepolisian telah menandatangani kerjasama untuk menggelar penyidikan kasus-kasus perpajakan. Dalam kerjasama ini, Kementerian Keuangan dan Kepolisian bertukar informasi, untuk melakukan pendampingan penagihan penunggak pajak dan penyidikan pajak. Akan tetapi pada tahun 2016, pemerintah bersama DPR justru mengesahkan Undang-Undang Pengampunan Pajak, sehingga pengesahan undang-undang tersebut berlawanan dengan semangat penegakan hukum yang di wacanakan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Memperhatikan sejarah berlakunya *tax amnesty* terdapat perbedaan *tax amnesty* di Indonesia dan negara lain, diantaranya India, Italia dan Argentina. Pemberlakuan *tax amnesty* di India dapat dikatakan efektif, karena dikaitkan dengan program reformasi menyeluruh, serta ditargetkan untuk meningkatkan kepatuhan jangka panjang dan tidak semata-mata untuk mengejar peningkatan penerimaan jangka pendek.¹⁹

Italia tercatat telah memberikan *tax amnesty* sebanyak 59 kali sejak permulaan abad 20 hingga saat ini. Hal ini berarti secara matematis, Italia telah memberikan *tax amnesty* rata-rata sekali dalam 2 tahun. Fitur *tax amnesty*-nya, terutama di edisi yang disebut "*tax shield*" pada 2001, 2003, dan 2009, umumnya sama. Perbedaannya ada pada persentase tarif tebusan terhadap kewajiban pajak yang meliputi bunga, denda, hingga sanksi pidana atas aset atau penghasilan yang dilaporkan (regularisasi) atau direpatriasi. *Tax shield* ditujukan kepada orang pribadi untuk memilih apakah akan melakukan repatriasi asetnya dari luar negeri ke Italia, atau tetap mempertahankan asetnya di luar negeri namun mendaftarkannya di Surat Pemberitahuan Pajak dan di bank Italia (regularisasi).

Terkait tujuan repatriasi modal dalam *tax amnesty*, Argentina menerbitkan *tax amnesty* pertamanya pada tahun 1987. Dengan kebijakan itu, jika wajib pajak

¹⁹ Nenin Dewi Fatmala, *Persepsi Wajib Pajak Pada Program Tax Amnesty Untuk Meningkatkan Penerimaan Pajak*, Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi Volume 6 Nomor 8, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya, 2017, h. 13-14.

melaporkan aset maupun penghasilannya di luar negeri, wajib pajak hanya akan membayar tarif tebusan dan dibebaskan dari segala sanksi perpajakan. Fitur lainnya, jika wajib pajak menunjukkan kepatuhan maka ada tambahan keuntungan yang diperoleh, seperti tidak dilakukan pemeriksaan dan koreksi. Kebijakan *Tax amnesty* itu ditujukan untuk seluruh jenis pajak. Pada tahun 1995, Argentina kembali merilis *tax amnesty*, namun dengan lingkup lebih kecil dari *tax amnesty* tahun 1987. Pada tahun 2009, *tax amnesty* kembali diberikan atas sebagian kewajiban perpajakan saja dan lebih diarahkan untuk menghentikan tuntutan pidana terhadap penyelundup pajak. Dengan kebijakan itu, tuntutan pidana penyelundupan pajak dapat dihentikan setelah wajib pajak membayar sejumlah denda tertentu ke negara.

Pemberlakuan *tax amnesty* memang bisa membantu untuk memajukan sektor ekonomi Indonesia, tetapi bagi masyarakat kecil dan wajib pajak yang telah patuh memenuhi kewajiban perpajakannya, kebijakan ini dinilai tidak adil. Wajib pajak yang membayar pajak sesuai dengan ketentuan merasa diperlakukan tidak adil karena program *tax amnesty* sejatinya adalah pengampunan pajak bagi orang-orang kaya yang melakukan segala cara untuk menghindari pembayaran pajak.

Pemerintah sampai saat ini tidak pernah mengeluarkan kebijakan yang bertujuan memberikan penghargaan (*reward*) kepada wajib pajak yang patuh, sehingga perlakuan *tax amnesty* berdampak pada timbulnya kecemburuan dari wajib pajak yang selama ini taat dalam melaporkan kewajiban pajaknya. Dampak ini sangat mungkin diwujudkan dalam tindakan ketidakpatuhan karena ketidakpercayaan kepada otoritas pajak.

Pada suatu peraturan perundang-undangan sering terjadi pertentangan dengan peraturan perundang-undangan lain, baik secara vertikal maupun horizontal yang berakibat pada ketidakpastian hukum. Dalam sektor perpajakan, pertentangan peraturan perundang-undangan sering terjadi terutama antara peraturan yang bersifat umum dengan peraturan yang bersifat khusus.

Pada undang-undang sektor perpajakan, saat ini masih sering ditemukan adanya ketidaksesuaian dengan undang-undang perpajakan yang lainnya. Sebagai contoh, dapat ditemukan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak (sebagai *lex specialis*) terhadap Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) (sebagai *lex generalis*). Selain itu antara Undang-Undang Pengampunan Pajak (sebagai *lex specialis*) dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak selanjutnya disebut (UU Pengadilan Pajak) (*lex generalis*), dan undang-undang lainnya.

Pada dasarnya asas *lex specialis derogat legi generali* berada pada wewenang Hakim Pengadilan Pajak (yudisial). Penerapan asas *lex specialis derogat legi generali* sebagai salah satu asas preferensi sebagai suatu solusi mengatasi pertentangan aturan (*conflict norms*) yang bersifat umum dan khusus diharapkan menjadi jalan keluar terbaik. Akan tetapi, persoalan timbul apabila aturan yang bersifat *specialis* tidak termasuk kategori peraturan perundang-undangan yang baik.

Peraturan perundang-undangan yang tidak baik, pada dasarnya dapat ditelusuri melalui 2 (dua) hal, yaitu dari segi prosedur pembentukannya dan segi materi muatannya. Indonesia telah memiliki pedoman pembentukan undang-undang yang baik dalam UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Akan tetapi hal tersebut sering dikesampingkan oleh adanya faktor-faktor lain.

Idealnya keberadaan peraturan perundang-undangan berbanding lurus dari sisi kuantitas dan kualitas. Namun, dewasa ini bermunculan berbagai fakta yang sulit dibantahkan bahwa tidak sedikit undang-undang yang masih sangat jauh untuk dapat dikatakan baik atau sering diistilahkan dengan “undang-undang bermasalah”. Sering sekali *Das Sollen* (peraturan hukum yang berlaku) tidak sejalan dengan *Das Sein* (peristiwa konkret yang terjadi).

Lahirnya undang-undang bermasalah menimbulkan beberapa persoalan, antara lain: *Pertama*, dalam pelaksanaannya tidak berlaku efektif ditengah masyarakat. *Kedua*, mendapatkan penolakan dari masyarakat karena dianggap tidak berpihak kepada masyarakat. *Ketiga*, dapat menghambat pembangunan nasional karena tidak mendukung upaya menciptakan iklim usaha dan investasi yang kondusif, dan keempat yang paling penting adalah dapat mengancam perlindungan hak asasi manusia.

Benyamin Akzin seperti dikutip oleh Maria Farida Indrati Soeprapto antara lain mengemukakan: “Oleh karena norma hukum publik itu dibentuk oleh lembaga-lembaga negara, sebenarnya pembentukannya harus dilakukan secara lebih berhati-hati, sebab norma hukum publik ini harus dapat memenuhi kehendak serta keinginan masyarakat.”²⁰

Berdasarkan berbagai penelitian dan kajian, telah banyak yang menganalisa permasalahan rendahnya kualitas peraturan perundang-undangan yang tidak sesuai dengan keinginan masyarakat. Rendahnya kualitas peraturan perundang-undangan di Indonesia salah satunya dikarenakan oleh pembentukan peraturan perundang-undangan yang tidak didukung oleh kajian ilmiah yang memadai dan partisipasi masyarakat. Selain itu, tingginya ego sektoral dalam bidang pembentukan peraturan

²⁰ Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan, *Pedoman Pengharmonisasian, Pembulatan, dan Pemantapan Konsepsi Rancangan Peraturan Perundang-undangan*, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, 2010, h.16.

perundang-undangan merupakan salah satu penyebab utama buruknya kualitas peraturan perundang-undangan di Indonesia.

Pada dasarnya tujuan yang ingin dicapai dalam pembentukan peraturan perundang-undangan meliputi, keadilan, kepastian, dan kemanfaatan. Hasil yang ingin dicapai dalam pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak berdasarkan indikator tujuan hukum tentunya memiliki dampak yang berbeda jika dilihat dari sisi keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Menurut John Rawls, setiap manusia memiliki perbedaan dalam menilai keadilan namun akan ditemukan kesamaan-kesamaan tertentu. Kesamaan ini dipersatukan melalui peraturan-peraturan yang mengatur hak dan kewajiban bagi segenap anggota masyarakat. Hal itu bisa terlihat dari kenyataan penerimaan publik dengan masyarakat sebagai keseluruhan walaupun menganut konsep keadilan berbeda-beda namun berdasarkan peraturan masyarakat dengan jelas dapat membedakan antara yang adil dan yang tidak adil.²¹

Menurut aliran kepastian hukum, meskipun aturan hukum atau penerapan hukum terasa tidak adil dan tidak memberikan manfaat yang besar bagi mayoritas warga masyarakat, hal tersebut tidak menjadi permasalahan selama memberikan kepastian. Filsafat dengan aliran kepastian hukum menganggap hukum bersifat otonom yang mandiri. Hukum tidak lain adalah kumpulan aturan, sehingga tujuan hukum adalah menjamin kepastian hukum.

Tujuan hukum selain keadilan dan kepastian hukum juga membutuhkan tujuan kemanfaatan. Kemanfaatan merupakan hal yang paling utama didalam sebuah tujuan hukum. Jeremy Bentham menganggap, bahwa tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat.

Skema pengampunan pajak dengan Undang-undang Pengampunan Pajak No. 11 Tahun 2016 untuk pembayaran uang tebusan berlaku hanya sampai 31 Maret 2017. Hal ini menimbulkan pertanyaan hukum terhadap orang yang tidak melakukan pengampunan pajak. Kedudukan aset yang dimiliki oleh wajib pajak jauh sebelum undang-undang ini diperoleh menjadi suatu permasalahan baru.

Indonesia sebagai negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental (*civil law*) menjadikan peraturan perundang-undangan sebagai sumber hukum yang utama. Sistem hukum *civil law* juga menjadikan para hakim sebagai corong undang-undang sebagaimana dikatakan oleh Montesquieu “Hakim hanya menegakkan hukum sebagaimana yang tertulis di dalam undang-undang (*bouche de la loi*).”²²

²¹ Ujan, Andre Ata., *Keadilan dan Demokrasi, Telaah Filsafat Politik John Rawls*. Kanisius. Yogyakarta, 2005, h. 37-40.

²² Bambang Sutiyoso, *Metode Penemuan Hukum, Upaya Mewujudkan Hukum Yang Pasti Dan Berkeadilan*, UII Press, Yogyakarta, 2006, h. 56.

Pemahaman yang kaku terhadap hakim sebagai corong undang-undang menjadi bermasalah apabila hukum yang berlaku sebagai *lex specialis* seperti UU Pengampunan Pajak diberlakukan tanpa mempertimbangkan hal yang lain. Tidak semua undang-undang sudah memberikan kepastian, keadilan dan kemanfaatan bagi masyarakat. Sebagai salah satu upaya mengatasi undang-undang yang bermasalah, hakim dapat melakukan penemuan hukum (*rechtvinding*).

Terdapat aturan perpajakan seperti, pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai hingga pengampunan pajak yang prosedur ataupun materi muatannya tidak sesuai dengan rasa keadilan. Namun karena penerapan prinsip bahwa hakim harus mengikuti undang-undang, maka akan menimbulkan problematika pada hakim di Pengadilan Pajak dalam memutus yang sedang diperiksa.

Penulis menggunakan satu contoh sengketa pajak yang telah diputus oleh Pengadilan Pajak dan telah berkekuatan hukum tetap untuk memperdalam analisis disertasi ini. Putusan dengan nomor putusan: XXX/PP/2016 tanggal 28 September 2016 dalam sengketa banding atas pokok sengketa Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-XXX/WPJ/2014 atas PT. ABC tanggal 5 November 2014 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007 yang berkaitan dengan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas pembebasan tanah untuk kepentingan umum.

Berdasarkan latar belakang sebagaimana diuraikan di atas, penelitian disertasi ini tepat kiranya apabila diberi judul “*Ratio Legis* dan Penyelesaian Sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak Dalam Pengadilan Pajak di Indonesia”, dengan permasalahan hukum (*legal issue*) sebagaimana tersaji dalam rumusan permasalahan dalam sub bab di bawah ini.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas, permasalahan dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

1. Apa *ratio legis* pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak?
2. Bagaimana penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak di Pengadilan Pajak Indonesia?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan yang hendak dicapai dalam penelitian ini adalah:

1. Menganalisis dan menemukan *ratio legis* pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak.
2. Menganalisis dan menemukan penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak di Pengadilan Pajak Indonesia.

2.2. Manfaat Penelitian

2.2.1. Teoritis

Secara teoritis diharapkan menjadi pengembangan literatur hukum bidang perpajakan, khususnya *ratio legis* dan penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak dalam Pengadilan Pajak di Indonesia. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pemikiran atau memberikan pengetahuan dan solusi dalam khususnya bidang hukum pajak dalam memahami penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak di Pengadilan Pajak di Indonesia.

2.2.2. Praktis

Secara praktis kepada pakar hukum diharapkan dapat menjadi wacana mengenai ilmu hukum khususnya hukum pajak dan ilmu peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Penelitian disertasi ini juga diharapkan menjadi kontribusi pemikiran bagi pemerintah dan lembaga legislatif dalam menyusun dan membuat peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan sehingga dapat melihat dari aspek tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan untuk menghasilkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang baik.

Penyusunan dan pembuatan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan juga harus bersifat terbuka sehingga dapat diakses oleh masyarakat sehingga masyarakat yang mengerti dan memiliki pengetahuan yang baik dapat memberikan kontribusi pemikiran sehingga menghasilkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang dapat mengakomodir seluruh kebutuhan dan kepentingan masyarakat seluruhnya.

Badan yudikatif dalam hal ini Hakim Pengadilan Pajak di harapkan dengan penelitian disertasi ini dalam memutus sengketa perpajakan yang berhubungan dengan penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak dapat memeriksa dan memutus sengketa perpajakan secara mandiri dengan putusan yang diputus secara bijaksana dengan memperhatikan nilai-nilai tujuan hukum dan dapat mempublikasikan putusan Pengadilan Pajak yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap sebagai sarana kontrol masyarakat.

Orisinalitas Penelitian

2.2.3. Hasil Penelitian Terdahulu

No	Bentuk	Asal Instansi	Tahun	Nama	Judul dan Rumusan Masalah	Hasil Penelitian
1	Disertasi	Universitas Pelita Harapan	2017	Edy Gunawan	<p>Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Patuh Pasca Berlakunya Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak</p> <p>Rumusan Masalah: 1. Bagaimana norma hukum keadilan bagi wajib pajak yang patuh pasca <i>Tax Amnesty</i>? 2. Bagaimana efektifitas norma hukum keadilan bagi wajib pajak yang patuh pasca <i>Tax Amnesty</i>? 3. Bagaimana sebaiknya pengaturan keadilan yang baik bagi wajib pajak yang patuh?</p>	<p>Norma hukum keadilan bagi wajib pajak yang patuh pasca <i>Tax Amnesty</i> dapat dipahami sebagai sebuah bentuk keadilan komutatif dan keadilan prosedural murni. Efektifitas norma hukum keadilan bagi wajib pajak yang patuh pasca <i>Tax Amnesty</i> dapat diwujudkan dengan meningkatkan dan mengembangkan lima faktor penegakan hukum perpajakan yang memenuhi nilai-nilai keadilan komutatif yang memperlakukan semua orang sama dan sebagai pelaksanaan keadilan prosedural murni. Pengaturan keadilan dengan merujuk kepada konsep keadilan prosedural murni dan keadilan komutatif, keadilan tersebut akan menciptakan kepastian hukum yang adil bagi masyarakat terkait dengan <i>tax amnesty</i> yang merupakan rekonsiliasi nasional untuk menghapus kesalahan masa lalu wajib pajak, sehingga keadilan dan kenyamanan dalam usaha yang diharapkan dapat menciptakan kepatuhan</p>

						bagi wajib pajak.
2	Disertasi	Universitas Airlangga Surabaya	2007	Yuliandri	<p>Asas-Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan Yang Baik Dalam Rangka Pembuatan Undang-Undang Berkelanjutan</p> <p>Rumusan Masalah:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Proses pembentukan undang-undang? 2. Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik? 3. Pembentukan undang-undang yang memiliki karakteristik berkelanjutan? 	<p>Pembentukan undang-undang dewasa ini, belum memenuhi tujuan pembuatan undang-undang yang memiliki karakteristik berkelanjutan. Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik harus menjadi pedoman (<i>directives</i>) dalam proses pembuatan undang-undang. Proses pembentukan undang-undang yang memiliki karakteristik berkelanjutan, harus tunduk pada asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sebagai asas hukum.</p>
3	Disertasi	Universitas Airlangga Surabaya	2001	Bernadus Sukismo	<p>Peradilan Pajak Dalam Sistem Peradilan di Indonesia Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945</p> <p>Rumusan Masalah:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pada lapisan dogmatik hukum, dinilai sesuai tidaknya eksistensi UU No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak? 2. Pada lapisan teori hukum, perlu tidaknya Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dan pada prinsipnya apakah berpuncak ke Mahkamah 	<p>Eksistensi UU No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tidak sesuai dengan eksistensi ketentuan Pasal 24 dan Pasal 25 UUD 1945 jis. UU No. 14 Tahun 1970 tentang Pokok-Pokok Kekuasaan Kehakiman jis. UU No. 35 Tahun 1999 tentang Perubahan Atas UU No. 14 Tahun 1970 jis. UU No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak relevan sebagai pengadilan yang berdiri sendiri dan terpisah dengan badan pengadilan lainnya tetapi tetap harus</p>

					Agung? 3.Pada lapisan filsafat hukum, apa hakekat eksistensi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak?	masuk ke dalam sistem peradilan berdasarkan UUD 1945. Pada hakekatnya eksistensi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak belum didasarkan atas cita hukum menurut UUD 1945.
--	--	--	--	--	--	---

Pada penelitian disertasi yang dilakukan oleh Edy Gunawan dengan judul Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Patuh Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak membahas tentang Norma hukum keadilan bagi wajib pajak yang patuh pasca *tax amnesty* yang melihat dari sudut pandang keadilan komutatif dan keadilan prosedural murni. Undang-Undang Pengampunan Pajak menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang patuh. Wajib pajak yang patuh yang melaksanakan ketentuan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang sudah empat kali diubah sebagai penetapan Perpu Nomor 5 Tahun 2008, yang merupakan perpanjangan waktu berlakunya Pasal 37A UU KUP (*sunset policy*), tidak memberikan keadilan distributif dan keadilan komunikatif maupun keadilan sosial Pancasila yang sesungguhnya karena ketiadaan penghargaan sebagai bentuk keseimbangan dalam keadilan.

Wajib pajak yang patuh tentu saja akan merasakan ketidakadilan manakala kepada wajib pajak yang tidak patuh atau belum melaksanakan kewajiban perpajakannya mendapat semacam hadiah dalam bentuk pengampunan pajak, padahal undang-undang itu sendiri pada akhirnya tidak berhasil mendapatkan pajak dari reprivatisasi dana yang berada di luar negeri sebagaimana diharapkan dalam politik hukum pembentukan undang-undang tersebut.

Persamaan penelitian Edy Gunawan dengan penelitian ini adalah sama-sama meneliti dalam sudut pandang keadilan bagi wajib pajak dalam pemberlakuan *tax amnesty*. Perbedaan penelitian Edy Gunawan dengan penelitian ini adalah pada penelitian ini penulis menggunakan sudut pandang kemanfaatan bagi wajib pajak dalam pemberlakuan *tax amnesty* serta juga meneliti tentang proses pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak dan penyelesaian sengketa UU Pengampunan Pajak di Pengadilan Pajak.

Pada penelitian disertasi yang dilakukan oleh Yuliandri dengan judul Asas-Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik dalam Rangka Pembuatan Undang-Undang Berkelanjutan membahas tentang proses pembentukan undang-undang yang belum memenuhi tujuan pembuatan undang-undang yang memiliki karakteristik berkelanjutan. Dalam disertasi ini juga membahas asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik dalam proses pembuatan undang-undang.

Melalui pembahasan dan hasil penelitian dalam penelitian disertasi tersebut disimpulkan bahwa proses pembentukan undang-undang perlu mewujudkan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sebagai pedoman melalui tahap-tahap perencanaan, persiapan, teknik penyusunan, perumusan, pembahasan, pengesahan, pengundangan, dan penyebarluasan, agar memiliki karakteristik berkelanjutan.

Hasil penelitian dalam disertasi yang diteliti oleh Yuliandri menjelaskan bahwa pengaturan pembentukan undang-undang saat ini belum mendukung tujuan pembuatan undang-undang yang memiliki karakteristik berkelanjutan, karena tidak didukung oleh profesionalitas sumber daya manusia yang berperan dalam pembentukan undang-undang, serta proses pembentukan undang-undang yang bersifat *elitia* dan sarat kepentingan, lagi pula lemahnya koordinasi antar sektor dalam penyusunan materi muatan undang-undang.

Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik harus menjadi pedoman dalam proses pembuatan undang-undang mengingat fungsinya yang penting dalam persyaratan kualitas aturan hukum, sehingga undang-undang yang dihasilkan memiliki efektifitas dari segi pencapaian tujuan (*“doeltreffendheid”*), pelaksanaan (*“uitvoerbaarheid”*), dan penegakan hukumnya (*“handbaarheid”*). Proses pembentukan undang-undang yang memiliki karakteristik berkelanjutan, harus tunduk pada asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sebagai asas hukum.

Persamaan penelitian Yuliandri dengan penelitian ini adalah sama-sama meneliti tentang proses pembentukan peraturan perundang-undangan yang berdasarkan pada tujuan pembentukan peraturan perundang-undangan. Perbedaan penelitian Yuliandri dengan penelitian ini adalah pada penelitian yang dilakukan penulis hanya berfokus pada *ratio legis* Pembentukan UU Pengampunan Pajak dan penyelesaian sengketa UU Pengampunan Pajak di Pengadilan Pajak.

Pada penelitian disertasi yang dilakukan oleh Bernadus Sukismo dengan judul Peradilan Pajak Dalam Sistem Peradilan di Indonesia Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 membahas tentang eksistensi UU No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang tidak sesuai dengan eksistensi ketentuan Pasal 24 dan Pasal 25 UUD NRI 1945 jls. UU No. 14 Tahun 1970 tentang Pokok-Pokok

Kekuasaan Kehakiman jis. UU No. 35 Tahun 1999 tentang Perubahan Atas UU No. 14 Tahun 1970 jis. UU No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.

Pembinaan dan kedudukan hakim pada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tidak sejalan dengan prinsip-prinsip peradilan mandiri dan merdeka Hal ini diketahui berdasarkan Instansi yaang dapat menentukan anggota hakim, wakil ketua, dan ketua BPSP adalah eksekutif dan adanya campur tangan pemerintah dalam pembinaan BPSP.

Ditinjau dari segi kualitas perolehan keadilan, kecepatan dalam terbitnya putusan belum menjamin terwujudnya keadilan. Hal tersebut disebabkan tidak tersedia upaya hukum lanjutan untuk mencari perlindungan hukum dan keadilan ke Mahkamah Agung melalui kasasi atau peninjauan kembali.

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagai pengadilan yang berdiri sendiri dan terpisah dengan badan pengadilan lainnya tetapi tetap harus masuk ke dalam sistem peradilan berdasarkan UUD NRI 1945. Pada hakikatnya eksistensi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak belum atau tidak dijiwai dan tidak didasarkan atas cita hukum menurut UUD NRI 1945. Persamaan penelitian Bernadus Sukismon dengan penelitian ini adalah sama-sama meneliti tentang peradilan pajak di Indonesia berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan UUD NRI 1945. Perbedaan penelitian Bernadus Sukismon dengan penelitian ini adalah pada penelitian ini penulis melakukan penelitian terhadap Undang-Undang Pengadilan Pajak terhadap penerapan pengampunan pajak di Indonesia.

Berdasarkan beberapa hasil penelitian terdahulu diatas, penelitian disertasi ini dengan judul *Ratio Legis* dan Penyelesaian Sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak Dalam Pengadilan Pajak di Indonesia yang membahas tentang *ratio legis* dan Penyelesaian sengketa asas *lex specialis derogat legi generali* terhadap perundang-undangan perpajakan khususnya Undang-Undang Pengampunan Pajak di Indonesia serta praktik dalam Pengadilan Pajak di Indonesia. Berdasarkan hal tersebut, menunjukkan bahwa penelitian ini dengan judul “*Ratio Legis* dan Penyelesaian Sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak Dalam Pengadilan Pajak di Indonesia”, belum ada yang meneliti sehingga karya ilmiah ini dapat dipertanggung jawabkan secara ilmiah dan keasliannya.

1.5.2. Kajian Penelitian

Penelitian dalam karya ilmiah ini berbeda dengan penelitian terdahulu. Dalam penelitian ini yang berjudul “*Ratio Legis* dan Penyelesaian Sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak Dalam Pengadilan Pajak di Indonesia”. Penelitian disertasi ini menggunakan dua rumusan masalahnya, yaitu: 1) Apa *ratio legis* pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak? 2) Bagaimana Penyelesaian Sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak dalam Pengadilan Pajak di Indonesia? Dengan demikian, terdapat perbedaan yang signifikan dalam kajian

penelitiannya, baik pada judul maupun pada rumusan masalahnya. Hal ini menunjukkan, bahwa penelitian ini orisinal.

1.6. Landasan Teori dan Penjelasan Konsep

1.6.1. Landasan Teori

Sebagai upaya mencari jawaban dari rumusan masalah, penulis menggunakan beberapa teori sebagai pisau analisis. Adapun teori-teori tersebut adalah sebagai berikut:

1.6.1.1. Teori Peraturan Perundang-undangan

Burkhardt Kreams, sebagaimana dikutip oleh Attamimi, menyatakan pembentukan peraturan perundang-undangan meliputi kegiatan yang berhubungan dengan isi atau substansi peraturan, metode pembentukan, serta proses dan prosedur pembentukan peraturan.²³ Setiap bagian kegiatan tersebut harus memenuhi persyaratan-persyaratannya sendiri agar produk hukum tersebut dapat berlaku sebagaimana mestinya, baik secara yuridis, politis maupun sosiologis. Oleh karena itu, menurut Kreams pembentukan peraturan perundang-undangan bukanlah merupakan kegiatan yuridis semata, melainkan suatu kegiatan yang bersifat interdisipliner. Artinya, setiap aktivitas pembentukan peraturan perundang-undangan memerlukan bantuan ilmu-ilmu tersebut agar produk hukum yang dihasilkan dapat diterima dan mendapat pengakuan dari masyarakat.²⁴

Dalam menjelaskan teori pembentukan peraturan perundang-undangan terdapat beberapa pendapat ahli yang mendefinisikan perundang-undangan, diantaranya adalah Maria Farida Indrati Soeprapto menyatakan bahwa istilah perundang-undangan (*legislation, wetgeving, atau gesetzgebung*) mempunyai dua pengertian.²⁵ Pertama, Perundang-undangan merupakan proses pembentukan/proses membentuk peraturan-peraturan negara, baik tingkat pusat maupun ditingkat daerah. *Kedua*, Perundang-undangan adalah segala peraturan negara, yang merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan, baik ditingkat pusat maupun di tingkat daerah.

Hampir sama dengan pendapat Maria Farida Indrati Soeprapto, menurut H. Soehino pengertian istilah perundang-undangan sebagai berikut: *Pertama*, berarti proses atau tata cara pembentukan peraturan-peraturan perundangan negara dari jenis dan tingkat tertinggi yaitu undang-undang sampai yang terendah, yang

²³ A. Hamid S. Attamimi, *Proses Pembuatan Perundang-Undanguan Ditinjau dari Aspek Filsafat, Materi Kursus Penyegaran Perancangan Perundang-Undanguan*, Semarang, 1990, h. 5-6.

²⁴ Esmi Warassih, *Pranata Hukum Sebuah Telaah Sosiologis*, PT Suryandaru Utama, Cet. I, Semarang, 2005, h. 37-38.

²⁵ Mahendra Kurniawan, dkk, *Pedoman Naska Akademik PERDA Partisipatif*, Kreasi Total Media, Cet. Ke 1, Yogyakarta, 2007, h. 5.

dihasilkan secara atribusi atau delegasi dari kekuasaan perundang-undangan. *Kedua*, berarti keseluruhan produk peraturan-peraturan perundangan tersebut²⁶.

Selanjutnya, Bagir Manan yang mengutip pendapat P.J.P tentang *wet in materiele zin* melukiskan pengertian perundang-undangan dalam arti materil yang esensinya antara lain sebagai berikut:

- 1) Peraturan perundang-undangan berbentuk keputusan tertulis. Karena merupakan keputusan tertulis, peraturan perundang-undangan sebagai kaidah hukum tertulis (*geschrevenrecht, written law*).
- 2) Peraturan perundang-undangan dibentuk oleh pejabat atau lingkungan jabatan (badan, organ) yang mempunyai wewenang membuat “peraturan” yang berlaku atau mengikat umum (*algemeen*)²⁷.

Teori tata urutan norma hukum adalah teori yang dikemukakan oleh Hans Kelsen, dimana menurutnya bahwa suatu norma hukum itu valid karena dibuat dengan cara yang ditentukan oleh suatu norma hukum yang lain. Dengan demikian maka menurut Hans Kelsen dalam teorinya yang disebut dengan “*Stufenbau des Recht*” atau hierarki hukum, bahwa norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hierarki atau tata susunan, dimana suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber, dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut yaitu norma dasar (*Grundnorm*).²⁸

Hans Kelsen sebagai tokoh penggagas teori hukum murni, berpendapat bahwa norma hukum selalu berada dalam sebuah sistem yang tersusun secara hierarki, dan secara teoritis antara norma hukum yang satu dengan yang lainnya semestinya tidak selalu bertentangan, yang semuanya bersumber dari satu sistem besar yang merupakan satu norma dasar (*groundnorm*), yaitu konstitusi.²⁹ Namun disisi lain Hans Kelsen berpendapat bahwa suatu kaidah hukum bisa saja bertentangan dengan kaidah hukum lainnya, dan hal ini sangat wajar, karena apabila orang berbicara pada tatanan lebih konkret, maka akan terjadi berbagai penafsiran yang satu sama lain saling berbeda dan saling bertentangan.³⁰ Hans kelsen mengakui bahwa pembentukan norma hukum itu berasal dari suatu sumber norma hukum besar

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Maria Farida Indrati Soprapto, *Ilmu Perundang-undangan Dasar-Dasar dan Pembentukannya*, Kanisius, Yogyakarta, 1998, h.25.

²⁹ Munir Fuadi, *Teori-teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*. Kencana Prenada Media, Jakarta, 2013, h.133.

³⁰ *Ibid.*

(*Groundnorm*) yaitu konstitusi, yang berarti sumber atau pijakan dasar terbentuknya suatu aturan hukum.³¹

Pada dasarnya adalah hal umum jika suatu aturan hukum formal isinya berganti-ganti dan dirasakan tidak adil. Sebagai solusi permasalahan ini diketengahkan teori Hans Kelsen yang banyak digunakan oleh para ahli hukum, yaitu teori hierarki norma hukum dan rantai validitas yang membentuk piramida hukum (*Stufen Theory*). Berdasarkan Teori *Von Stufenufban Der Rechtsordnung* yang dikembangkan oleh Hans Nawiasky murid dari Hans Kelsen dengan teorinya *Theorie Von Stufenufban Der Rechtsordnung*. Susunan norma hukum menurut teori Nawiasky adalah:

- 1) Norma fundamental negara (*Staatsfundamental Norm*);
- 2) Aturan dasar negara (*Staatsgrundgesetz*);
- 3) Undang-undang formal (*Formal Gesetz*); dan
- 4) Peraturan pelaksanaan dan peraturan otonom (*Verordnungs en autonome satzung*).³²

Norma fundamental negara (*Staatsfundamental norm*) adalah norma yang merupakan dasar bagi pembentukan konstitusi atau Undang-Undang Dasar (*Staatsverfassung*) dari suatu negara.³³ A. Hamid S. Attamini, membandingkan teori Hans Kelsen dengan teori Nawiasky menggambarannya dalam bentuk piramida. Lebih lanjut A. Hamid S. Attamini menunjukkan struktur hierarki tata hukum Indonesia dengan menggunakan teori Nawiasky adalah sebagai berikut :³⁴

- 1) *Staatsfundamental norm*: Pancasila (Pembukaan UUD 1945).
- 2) *Staatsgrundgesetz*: Batang Tubuh UUD 1945, Tap MPR, dan konvensi ketatanegaraan.
- 3) *Formel gesetz*: undang-undang.
- 4) *Verordnung en autonome satzung*: secara hierarkis mulai dari Peraturan Pemerintah hingga keputusan Bupati atau Walikota.

Apabila mengacu berdasarkan Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, menyatakan peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan. Peraturan perundang-undangan diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.

³¹ *Ibid.*

³² Jimly Asshiddiqie dan M. Ali Safa'at, *Teori Hans Kelsen Tentang Hukum*. Konpress, Jakarta, 2012, h.154.

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*

Pembuatan peraturan perundang-undangan politik hukum memiliki peranan sangat penting. Pertama, sebagai alasan mengapa diperlukan pembentukan suatu peraturan perundang-undangan. Kedua, untuk menentukan apa yang hendak diterjemahkan ke dalam kalimat hukum dan menjadi perumusan pasal. Keberadaan peraturan perundang-undangan dan perumusan pasal merupakan jembatan antara politik hukum tersebut dalam tahap implementasi peraturan perundang-undangan. Hal ini mengingat antara pelaksanaan peraturan perundang-undangan harus ada konsistensi dan korelasi yang erat dengan apa yang ditetapkan sebagai politik.

Politik hukum berkaitan dengan pembentukan peraturan perundang-undangan sangat relevan untuk digunakan teori momentum sebagai metode pemecahan perilaku bermasalah yang akan diubah melalui pengaturan yang dibentuk. Meuwissen mengemukakan bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan mencakup dua momen sentral yaitu momen politik-idiil dan momen teknikal.³⁵ Momen politik-idiil berkaitan dengan isi peraturan perundang-undangan yang dibentuk. Pembentukan peraturan perundang-undangan merupakan tindakan politik, tujuan dan hasil proses politik. Namun, sesungguhnya bukan sekedar hasil kristalisasi konstelasi politik, melainkan juga memiliki aspek normatif. Momen idiil mengimplikasikan bahwa asas-asas hukum (ide hukum, cita hukum) seharusnya direalisasikan. Dengan demikian, politik dan hukum saling berkorelasi secara erat dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Sedangkan momen teknikal berkaitan dengan kemampuan merumuskan pemahaman-pemahaman ke dalam naskah-naskah normatif yang konkret.

Berdasarkan pembentukan peraturan perundang-undangan, teori momentum tersebut tidak dapat diabaikan. Diperlukan tidak hanya paham-paham politik, tetapi juga kemampuan dan keterampilan merumuskan paham-paham tersebut ke dalam naskah-naskah normatif yang konkret. Metode yang sering digunakan dalam pemecahan masalah pada pembentukan peraturan perundang-undangan adalah ROCCIPI (*Rule, Opportunity, Capacity, Communication, Interest, Process, dan Ideolog*).³⁶ Dengan pendekatan ini diupayakan untuk mendapatkan penjelasan dari berbagai masalah yang saling berkaitan, dalam merubah perilaku yang diharapkan dari pihak yang terkena peraturan, untuk dipecahkan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan.

Fungsi ROCCIPI yaitu dari persepektif normatif, berfungsi sebagai justifikasi teoritik konseptual yakni justifikasi konstitusional, dan justifikasi yuridis dengan

³⁵ Arief Sidharta, *Tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum, dan Filsafat Hukum*, PT Refika Aditama, Cet. I, Bandung, 2009, h. 10.

³⁶ Yohanes Ufunan, "*Pembentukan Peraturan Perundang-undangan Yang Baik Menciptakan Pemerintahan yang Bersih dan Demokratis*", Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Tetap dalam Bidang Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Udayana Denpasar, 1 Mei 2004, h. 25.

pendekatan deduktif. Dalam justifikasi teoritik konseptual artinya sebelum perancangan peraturan perundang-undangan dilakukan terlebih dahulu penelusuran teori-teori, asas-asas hukum umum yang digunakan sebagai dasar pembenar. Justifikasi konstitusional yuridis dalam kaitannya dengan fungsi ROCCUPI yaitu untuk menghindari kemungkinan terjadinya konflik norma hukum antara peraturan perundang-undangan yang dibuat dengan peraturan di atasnya, maupun antara peraturan perundang-undangan yang satu dengan yang lainnya.

- 1) *Rule* (peraturan) maksudnya bahwa produk hukum yang dibentuk supaya jelas mengenai dasar hukum pembentukan, kaitannya dengan produk hukum yang lain, kewenangan membentuk dan melaksanakan, hak dan kewajiban, prosedur, pengawasan dan koordinasi serta sanksinya. Produk hukum supaya diformulasikan dengan kata-kata yang jelas, tidak menimbulkan perilaku bermasalah.
- 2) *Opportunity* (kesempatan) maksudnya bahwa produk hukum yang dibentuk memungkinkan subjek norma berperilaku sebagaimana diperintahkan oleh produk hukum tersebut. Sebaliknya, jangan sampai membuka peluang pelanggaran hukum dan penyalahgunaan wewenang.
- 3) *Capacity* (kemampuan), produk hukum yang dibentuk harus mampu mengidentifikasi perilaku bermasalah dan menangani penyebab-penyebab perilaku bermasalah tersebut sehingga bisa mengendalikan perilaku bermasalah menjadi perilaku taat hukum. Produk hukum yang dibentuk jangan sampai memberikan celah timbulnya korupsi, kolusi, dan nepotisme.
- 4) *Communication* (komunikasi) maksudnya bahwa produk hukum yang dibentuk harus dikomunikasikan kepada pelaku peran (*rule accupants*), sebab tidak ada orang yang secara sadar mematuhi suatu produk hukum kecuali bila dia mengetahuinya. Ketidaktahuan seseorang terhadap suatu produk hukum dapat menjelaskan adanya perilaku bermasalah.
- 5) *Interest* (kepentingan) artinya bahwa produk hukum yang dibentuk harus akomodatif dan mengacu pada harapan atau pandangan pelaku peran tentang akibat dan manfaat bagi mereka. Produk hukum memuat ketentuan sanksi dan penghargaan sebagai motivator bagi pelaku peran untuk berlaku sesuai dengan ketentuan-ketentuan produk hukum.
- 6) *Process* (proses), produk hukum yang dibentuk harus memuat prosedur yang jelas mengenai bagaimana pelaku peran memutuskan untuk mematuhi atau tidak suatu produk hukum.
- 7) *Idiology* (ideologi) merupakan nilai, sikap, kepentingan yang harus diakomodasi dalam produk hukum sebagai motivasi untuk berperilaku sesuai dengan produk hukum yang ada.

Pembentukan dan pembaruan peraturan perundang-undangan diarahkan pada produk-produk hukum baru yang sangat dibutuhkan untuk mendukung tugas umum pemerintahan dan pembangunan nasional. Jadi ada dua bidang utama sasaran pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu:

- 1) Peraturan perundang-undangan mengenai tugas umum pemerintahan adalah segala peraturan perundang-undangan yang mengatur atau menyangkut penyelenggaraan tugas wewenang pemerintah negara dibidang ketatanegaraan administrasi negara politik.
- 2) Peraturan perundang-undangan mengenai pembangunan nasional adalah segala peraturan perundang-undangan yang mengatur dapat memberikan dukungan pada pembangunan nasional. Politik perundang-undangan dalam legislasi nasional menggariskan, titik berat pembangunan tetap pada bidang ekonomi, maka sudah semestinya politik perundang-undangan yang berkaitan dengan pembangunan nasional juga dititik beratkan pada peraturan perundang-undangan di bidang ekonomi. Titik berat pada bidang ekonomi, tidak mengandung arti peraturan perundang-undangan di bidang pembangunan lainnya dapat diabaikan. Sebagai satu sistem, peraturan perundang-undangan terkait satu sama lain.

Perspektif pembentukan peraturan, Montesquieu, dalam karyanya *L'esprit des Lois* sebagaimana dikutip Sumali mengemukakan sejumlah persyaratan yang harus dipenuhi dalam pembentukan peraturan perundangan-undangan, yakni:³⁷

- 1) Gaya penuturannya hendaknya padat dan sederhana. Ini mengandung arti bahwa pengutaraan dengan menggunakan ungkapan kebesaran dan retorik hanya merupakan tambahan yang menyesatkan dan mubazir;
- 2) Istilah-istilah yang dipilih hendaknya bersifat mutlak dan relatif, sehingga dengan demikian memperkecil kemungkinan munculnya perbedaan pendapat yang individual;
- 3) Hukum hendaknya membatasi diri pada hal-hal yang riil dan aktual dengan menghindari hal-hal yang bersifat metaforis dan hipotesis;
- 4) Hukum hendaknya tidak dirumuskan dalam bahasa yang tinggi, oleh karena ia ditujukan kepada rakyat yang memiliki tingkat kecerdasan rata-rata, bahasa hukum tidak untuk latihan penggunaan logika melainkan hanya penalaran sederhana yang bisa dipahami oleh orang rata-rata;
- 5) Hukum hendaknya tidak merancukan pokok masalah dengan pengecualian, pembatasan atau perubahan, gunakan semua itu jika benar-benar diperlukan;
- 6) Hukum hendaknya tidak bersifat *debatable* (argumentatif) adalah bahaya merinci alasan-alasan karena hal itu akan menimbulkan konflik;

³⁷ Sumali, *Reduksi Kekuasaan Eksekutif di Bidang Peraturan Pengganti UU (Perpu)*, UMM Press, Malang, 2002. h. 124-125.

- 7) Lebih dari itu semua, pembentuk hukum hendaknya mempertimbangkan masak-masak dan mempunyai manfaat praktis dan hendaknya tidak mengoyahkan sendi-sendi pertimbangan dasar keadilan dan hakekat permasalahan sebab hukum yang lemah tidak perlu dan tidak adil akan membawa seluruh sistem perundang-undangan mendapat citra buruk dan menggoyahkan legitimasi negara.

Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan adalah suatu pedoman atau suatu rambu-rambu dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik. Asas-asas pembentukan peraturan negara yang baik menurut I.C. Van Der Vlies dalam bukunya yang berjudul *Het wetsbeghrip en beginselen van behoerlijke regelgeving* membagi asas-asas dalam pembentukan peraturan negara yang baik ke dalam asas-asas yang formal seperti: Asas tujuan yang jelas, Asas organ/lembaga yang tepat, Asas perlunya pengaturan, Asas dapat dilaksanakan, dan Asas konsensus. Selain asas-asas formal juga terdapat asas-asas material meliputi: Asas tentang terminologi dan sistematika yang benar, Asas tentang dapat dikenali, Asas perlakuan yang sama dalam hukum, Asas kepastian hukum, dan Asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual.³⁸

Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 menentukan dalam membentuk peraturan perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, yang meliputi: kejelasan tujuan; kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat; kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan; dapat dilaksanakan; kedayagunaan dan kehasilgunaan; kejelasan rumusan; dan keterbukaan.

Berdasarkan materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan asas: pengayoman; kemanusiaan; kebangsaan; kekeluargaan; kenusantaraan; bhinneka tunggal ika; keadilan; kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan; ketertiban dan kepastian hukum; dan/atau keseimbangan, keserasian, dan keselarasan.

Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan ini harus terkandung dalam peraturan perundang-undangan dan bersifat mengikat untuk umum, tidak dimaksudkan harus selalu mengikat semua orang. Mengikat umum hanya menunjukkan bahwa peraturan perundang-undangan tidak berlaku terhadap peristiwa konkret atau individu tertentu. Menurut Roscoe Pound sebagaimana dikutip Zainal Arifin Hoesein secara sosiologis, hukum merupakan refleksi dari tata nilai yang diyakini masyarakat sebagai suatu pranata dalam kehidupan pribadi, bermasyarakat, berbangsa dan bernegara. Dalam perspektif ini, maka hukum dapat dijadikan sebagai acuan pembaruan masyarakat sebagaimana konsep *Roscoe Pound*

³⁸ Maria Farida, *Ilmu Perundang-Undangan*, Kanisius, Yogyakarta, 2007, h. 254.

tentang, *law as a tool of social engineering*.³⁹ Materi muatan hukum selayaknya mampu menangkap aspirasi masyarakat yang tumbuh dan berkembang bukan hanya yang bersifat kekinian, melainkan sebagai acuan dalam mengantisipasi perkembangan sosial, ekonomi, budaya, dan politik di masa depan.⁴⁰ Pemikiran tersebut menunjukkan bahwa hukum bukan sekedar norma statis yang mengutamakan kepastian dan ketertiban, tetapi merupakan norma-norma yang harus mampu membuat perilaku masyarakat dalam mencapai cita-cita hukum.

Norma hukum tertulis apabila ditinjau dari segi alamat yang dituju maka dibedakan antara norma hukum umum dan norma hukum individual. Norma hukum umum adalah norma hukum yang ditujukan untuk orang banyak, sedangkan norma hukum individual adalah norma hukum yang ditujukan pada seseorang, beberapa orang atau sebagian besar orang tertentu.

Norma hukum tertulis apabila ditinjau dari segi pengaturannya maka dibedakan antara norma hukum abstrak dan norma hukum konkret. Norma hukum abstrak adalah norma hukum yang melihat pada perbuatan seseorang yang tidak ada batasnya, sedangkan norma hukum konkret adalah norma hukum yang melihat perbuatan seseorang itu secara lebih nyata.

Norma hukum dari segi daya berlakunya dapat dibedakan antara norma hukum yang berlaku sekali selesai (*einmahlig*) dan norma hukum yang berlaku terus menerus (*dauerhaftig*). Norma hukum yang bersifat *einmahlig* adalah norma hukum yang berlakunya hanya satu kali saja dan setelah itu selesai, jadi sifatnya hanya menetapkan saja, sehingga dengan adanya penetapan ini norma hukum tersebut selesai. Sedangkan norma hukum yang berlaku terus menerus (*dauerhaftig*) adalah norma hukum yang berlakunya tidak dibatasi oleh waktu, jadi dapat berlaku kapan saja secara terus menerus, sampai peraturan perundang-undangan itu dicabut atau diganti dengan yang lain. Norma hukum tertulis dari segi bentuk isinya, dapat dibedakan antara norma hukum tunggal dan berpasangan. Norma hukum tunggal adalah norma hukum yang berisi satu aturan, sedangkan norma hukum berpasangan adalah norma hukum yang berisi lebih dari satu aturan, yang terdiri dari primer dan sekunder.

Norma hukum tertulis apabila dilihat dari segi sifatnya maka dapat dibedakan antara *regeling* dan *beschikking*. *Regeling* adalah norma hukum yang bersifat umum, abstrak dan berlaku terus menerus. Sedangkan *beschikking* adalah norma hukum yang bersifat individual, konkret dan sekali selesai. Norma hukum tertulis dari segi sistemnya dibedakan antara norma statik dan dinamik. Sistem norma statik atau *nomostatic* adalah suatu sistem yang melihat pada isinya. Sedangkan sistem norma

³⁹ Zainal Arifin Hoesein, *Pembentukan Hukum Dalam Perspektif Pembaruan Hukum (Law Making on the Perspective of Legal Reformation)*, Jurnal Rechts Vinding Vol. 1 No. 3, Universitas Sebelas Maret Surakarta, Desember 2012, h. 308.

⁴⁰ *Ibid.*

dinamik atau *nomodynamics* adalah sistem norma yang melihat pada daya berlaku, cara pembentukan dan penghapusannya. Dinamika norma dibedakan antara vertikal dan horizontal. Dinamika norma vertikal merupakan dinamika yang berjenjang dari atas ke bawah atau dari bawah ke atas dalam suatu hierarki. Sedangkan dinamika norma horizontal bergerak ke samping karena adanya suatu analogi.

Terdapat beberapa teori perundang-undangan yang digunakan dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi, diantaranya Jan Michiel Otto dan Lon Luvois Fuller. Menurut Jan Michiel Otto, kepastian hukum yang sesungguhnya memang lebih berdimensi yuridis. Namun, Otto ingin memberikan batasan kepastian hukum yang lebih jauh. Untuk itu ia mendefinisikan kepastian hukum sebagai kemungkinan bahwa dalam situasi tertentu:

- a) Tersedia aturan-aturan yang jelas (jernih), konsisten dan mudah diperoleh, diterbitkan oleh dan diakui karena (kekuasaan) negara.
- b) Instansi-instansi penguasa (pemerintah) menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga tunduk dan taat kepadanya.
- c) Warga secara prinsipil menyesuaikan perilaku mereka terhadap aturan-aturan tersebut.
- d) Hakim-hakim (peradilan) yang mandiri dan tidak berpikir menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum.
- e) Keputusan peradilan secara konkrit dilaksanakan⁴¹.

Otto dkk, membahas tentang problematik pembuatan undang-undang di negara berkembang, yang dibedakan atas dua masalah yaitu *A first set of problems has to do with the roles and legitimacy of lawmakers and of the lawmaking process as such* dan *The second set of problems relates to the effectiveness of legislation in society*.⁴²

Kedua jenis masalah tentang pembuatan undang-undang tersebut dibahas secara *gambling* dengan menyatakan bahwa “*members of legislatures often lack knowledge for and interest in their key task, lawmaking.*” Pandangan Otto dkk ini dapat dipakai sebagai perbandingan dan sorotan terhadap kualitas pembentukan undang-undang. Lebih lanjut berkaitan dengan “*legislative theories*”, Otto dkk, membedakan bahasan dalam 3 (tiga) kategori: 1) *Theories on the lawmaking process itself*; *Theories on the social effects of laws that are enacted*; dan *Theories on internationally driven law reform*.⁴³

⁴¹ Jan Michiel Otto terjemahan Tristram Moeliono dalam Shidarta, *Moralitas Profesi Hukum Suatu Tawaran Kerangka Berfikir*, PT Revika Aditama, Bandung, 2006, h. 85.

⁴² Jan Michiel Otto, Suzanne Stoter, Julia Arnsheidt and Wim Oosterveld, *Legislative Theory to Improve Law and Development Projects*, dalam Jurnal *Regel Mat afl.* 2004/4, h. 3.

⁴³ *Ibid.*, h. 4.

Menurut teorinya “*Theories on the lawmaking process*”. Menurut Otto dkk, teori tentang pembentukan undang-undang (*legislative theories*) memungkinkan untuk mengenali faktor-faktor relevan yang mempengaruhi kualitas hukum (*the legal quality*) dan substansi undang-undang (*the content of the law*). Pendapat dari tokoh lain, Tan Berge menjabarkan beberapa aspek yang harus diperhatikan dalam rangka penegakan hukum yaitu:⁴⁴ 1) Suatu aturan harus sedikit mungkin membiarkan ruang bagi perbedaan interpretasi; 2) Ketentuan pengecualian harus dibatasi secara minimal; 3) Peraturan harus sebanyak mungkin diarahkan pada kenyataan yang secara objektif dapat ditentukan; dan 4) Peraturan harus dapat dilaksanakan oleh mereka yang terkena peraturan itu dan mereka yang dibebani dengan tugas penegakan hukum.

Asas keterbukaan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 5 huruf g Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 dapat diwujudkan melalui partisipasi masyarakat dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Disebutkan dalam penjelasan Pasal 5 huruf g Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 bahwa “yang dimaksud dengan “asas keterbukaan” adalah bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka. Dengan demikian, seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Dengan demikian dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 memberikan kesempatan yang seluas-luasnya bagi masyarakat untuk memberikan masukan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Sejalan dengan hal tersebut Hadjon berpendapat bahwa tanpa keterbukaan oleh pemerintah tidak mungkin masyarakat dapat melakukan peran serta dalam kegiatan pemerintahan.⁴⁵

Partisipasi masyarakat tersebut dijelaskan dalam teori demokrasi partisipatif (*participatory democracy*). Teori tersebut menjelaskan bahwa warga baik secara perorangan maupun secara kelompok bukanlah semata-mata konsumen kepuasan (*consumers of satisfaction*), tetapi membutuhkan kesempatan dan dorongan untuk pengungkapan dan pengembangan diri (*self expression and development*).⁴⁶

Menurut penganut teori demokrasi partisipasi, hakikat demokrasi adalah untuk menjamin bahwa keputusan-keputusan yang dibuat oleh pemerintah dengan menyertakan warga yang mungkin terkena dampak dari keputusan-keputusan itu. Oleh karena itu, pengertian demokrasi adalah memberi dorongan untuk berperan

⁴⁴ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Rajawali Pers, Jakarta, 2006, h. 310.

⁴⁵ Hadjon, Keterbukaan Pemerintahan dalam Mewujudkan Pemerintahan Yang Demokratis, <http://ojs.unud.ac.id/index.php/kerthapatrika/article/view/3257/2336>, diakses tanggal 16 Agustus 2019

⁴⁶ Yuliandri, *Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2009, h. 188-190.

serta dalam pembuatan keputusan-keputusan yang mempengaruhi kehidupan mereka. Dengan demikian, teori ini tidak hanya ingin mewujudkan pemerintahan yang demokratis (*democratic governments*) tetapi juga masyarakat yang demokratis (*democratics societies*).⁴⁷

Partisipasi masyarakat dalam proses pembentukan peraturan perundang-undangan menurut Yuliandri harus berkelanjutan dan partisipatif. Lebih lanjut menurut Yuliandri perlu dilakukan upaya-upaya yang dapat ditempuh yaitu:⁴⁸

- 1) perlunya perencanaan pembentukan undang-undang melalui penyusunan naskah akademik;
- 2) adanya partisipasi masyarakat atau publik dalam pembentukan peraturan perundang-undangan; dan
- 3) perlu kesesuaian antara materi muatan dengan persyaratan pembentukan peraturan perundang-undangan.

Selanjutnya menurut Lon Luvois Fuller dalam teori perundang-undangan, bahwa dalam proses pembentukan undang-undang tersebut diatas, mengutip pendapat dari Lon Luvois Fuller dalam bukunya yang berjudul "*The Morality of Law*", terdapat 8 (delapan) jalan menuju kegagalan dalam pembentukan undang-undang (*eight ways to fail to make law*) antara lain:

- 1) Tidak ada aturan atau hukum yang menimbulkan ketidakpastian;
- 2) Kegagalan untuk mempublikasikan atau memperkenalkan aturan hukum kepada masyarakat;
- 3) Aturan berlaku surut yang diterapkan secara tidak pantas;
- 4) Kegagalan menciptakan hukum yang bersifat komprehensif;
- 5) Pembentukan aturan yang kontradiksi satu sama lain;
- 6) Pembentukan aturan yang mencantumkan persyaratan yang mustahil dipenuhi;
- 7) Perubahan aturan secara cepat sehingga menimbulkan ketidakjelasan;
- 8) Adanya ketidaksinambungan antara aturan dengan penerapannya.⁴⁹

Berdasarkan teori Lon Luvois Fuller tersebut dapat dilihat bahwa proses pembentukan undang-undang dimungkinkan terjadi kegagalan dalam pembentukannya dengan mengacu pada 8 faktor tersebut, sehingga para pembentuk undang-undang dalam menyusun dan membentuk suatu undang-undang diharapkan tidak melanggar salah satu faktor tersebut dan menghasilkan undang-undang yang baik untuk diterapkan dalam masyarakat.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*, h. 168.

⁴⁹ Hilaire McCoubrey, *Loc. Cit.*

1.6.1.2. Teori Tujuan Hukum

Setiap manusia tanpa terkecuali pasti membutuhkan hukum dalam setiap ruang dan waktu. Kebutuhan manusia terhadap hukum harus sejalan dengan perkembangan zaman manusia itu sendiri (*ubi societas ibi ius*) karena hukum selalu memberikan perlindungan kepada manusia demi terwujudnya keamanan dan ketertiban dalam masyarakat. Hal ini erat kaitannya dengan tujuan hukum. Dalam literatur ilmu hukum dikenal beberapa teori tentang tujuan hukum, diantaranya sebagai berikut:

1) Teori Keadilan

Aristoteles mengembangkan keadilan dari analisa ilmiah atas prinsip-prinsip rasional dengan latar belakang model-model masyarakat politik dan undang-undang yang telah ada.⁵⁰ Bagi Aristoteles, filsafat hukum adalah formulasinya terhadap masalah keadilan, yang membedakan antara keadilan distributif, keadilan komutatif, keadilan konvensional, keadilan kodrat, dan keadilan perbaikan atau remedial yang merupakan dasar bagi semua pembahasan teoritis terhadap pokok persoalan.

Keadilan distributif mengacu kepada pembagian barang dan jasa kepada setiap orang sesuai dengan kedudukannya dalam masyarakat dan perlakuan yang sama terhadap kesejahteraan di hadapan hukum (*equality before the law*).⁵¹ Keadilan komutatif, yaitu keadilan yang memberikan kepada setiap orang bagian yang sama banyaknya tanpa mengingat jasa masing-masing. Artinya hukum menuntut adanya suatu persamaan dalam memperoleh prestasi atau sesuatu hal tanpa memperhitungkan jasa masing-masing. Keadilan konvensional adalah keadilan yang mengikat warga negara, karena keadilan itu didekritkan melalui suatu kekuasaan khusus atau hukum. Keadilan kodrat alam adalah keadilan yang bersumber pada hukum alam. Keadilan perbaikan adalah keadilan sebagai perbaikan terhadap kesalahan menjatuhkan hukuman dengan memberi ganti rugi kepada korban kesalahan dan menghukum pelakunya.

Pendapat lain diutarakan oleh Thommas Hobbes, suatu perbuatan dikatakan adil apabila telah didasarkan pada perjanjian-perjanjian tertentu. Warga negara tidak memiliki hak apapun terhadap negara, mereka memberikan segala hak yang melekat pada negara. Negara kemudian melalui undang-undang menetapkan nilai-nilai moral yang digunakan, Hobbes menolak kemungkinan warga negara naik banding terhadap kehendak negara berdasarkan keadilan atau tuntutan moral. Apa yang adil

⁵⁰ E. Sumaryono, *Etika dan Hukum: Relevansi Teori Hukum Kodrat Thomas Aquinas*, Kanisius, Yogyakarta, 2002, h. 7.

⁵¹ *Ibid*, h. 10.

dalam kehidupan bernegara ditentukan oleh negara. Keadilan adalah apa yang sesuai dengan undang-undang, betapapun buruknya.⁵²

Berbeda dengan Hobbes, John Rawls yang dikutip oleh Wayne Morrison, mengungkapkan:

*John Rawls set out most of his main ideas on justice in the text a theory of justice (1971), although he elaborated on these in subsequent other writings. In particular a restatement of his argument is presented in political liberalism (1993). Indeed, in a theory of justice (1971), Rawls sets out to articulate a set of principles of justice which, he argues, are superior to both classical and average utilitarianism in that they will accord better with both our intuitive and our considered moral judgments about what is just and what is not in respect of our position vis a vis social structures and their operation.*⁵³

John Rawls menetapkan sebagian besar gagasan utamanya tentang keadilan dalam teks sebuah teori keadilan (1971), meskipun ia menguraikannya dalam tulisan-tulisan berikutnya yang lain. Secara khusus, pernyataan kembali argumennya disajikan dalam liberalisme politik (1993). Memang, dalam teori keadilan (1971), Rawls menetapkan untuk mengartikulasikan seperangkat prinsip keadilan yang menurutnya, lebih unggul daripada utilitarianisme klasik dan rata-rata dalam arti bahwa mereka akan lebih baik dengan penilaian intuisi kita dan pertimbangan moral kita tentang apa yang adil dan apa yang tidak sehubungan dengan posisi struktur sosial kita dan operasi mereka.

John Rawls sebagai perspektif “*liberal-egalitarian of social justice*”, berpendapat bahwa keadilan adalah kebajikan utama dari hadirnya institusi-institusi sosial (*social institutions*). Akan tetapi, kebajikan bagi seluruh masyarakat tidak dapat mengesampingkan atau menggugat rasa keadilan dari setiap orang yang telah memperoleh rasa keadilan, khususnya masyarakat lemah pencari keadilan.⁵⁴ Secara spesifik, John Rawls mengembangkan gagasan mengenai prinsip-prinsip keadilan dengan menggunakan sepenuhnya konsep ciptaanya yang dikenal dengan “posisi original” (*original position*) dan “selubung ketidaktahuan” (*veil of ignorance*).⁵⁵

Pandangan Rawls memposisikan adanya situasi yang sama dan sederajat antara tiap-tiap individu di dalam masyarakat. Tidak ada perbedaan status, kedudukan atau memiliki posisi lebih tinggi antara satu dengan yang lainnya, sehingga satu pihak dengan lainnya dapat melakukan kesepakatan yang seimbang,

⁵² Daya Negeri Wijaya, *Kontrak Sosial Menurut Thomas Hobbes dan John Locke*, Jurnal Sosiologi Pendidikan Humanis Vol. 1 No. 2, Universitas Negeri Malang, 2016, h. 187-188.

⁵³ Wayne Morrison, *Jurisprudence – From The Greeks To Post Modernity*, Cavendish Publishing, Inggris, 1996, h. 206.

⁵⁴ Pan Mohamad Faiz, *Teori Keadilan John Rawls*, dalam Jurnal Konstitusi, Volume 6 Nomor 1, 2009, h. 140.

⁵⁵ *Ibid.*

itulah pandangan Rawls sebagai suatu “posisi original” yang bertumpu pada pengertian *ekulibrium reflektif* dengan didasari oleh ciri rasionalitas (*rationality*), kebebasan (*freedom*), dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic structure of society*).

Sementara konsep “selubung ketidaktahuan” diterjemahkan oleh John Rawls bahwa setiap orang dihadapkan pada tertutupnya seluruh fakta dan keadaan tentang dirinya sendiri, termasuk terhadap posisi sosial dan doktrin tertentu, sehingga membutuhkan adanya konsep atau pengetahuan tentang keadilan yang tengah berkembang. Dengan konsep itu Rawls menggiring masyarakat untuk memperoleh prinsip persamaan yang adil dengan teorinya disebut sebagai “*Justice as fairness*”.⁵⁶ Menurut Rawls, situasi ketidaksetaraan harus diberikan aturan yang sedemikian rupa sehingga paling menguntungkan golongan masyarakat yang paling lemah.⁵⁷

2) Teori Kepastian Hukum

Ajaran kepastian hukum berasal dari ajaran yuridis-dogmatik yang didasarkan pada aliran pemikiran positivistic di dunia hukum, yang cenderung melihat hukum sebagai sesuatu yang otonom, yang mandiri, karena bagi penganut pemikiran ini, hukum tak lain hanya kumpulan aturan. Bagi penganut aliran ini, tujuan hukum tidak lain dari sekedar menjamin terwujudnya kepastian hukum. Kepastian hukum itu diwujudkan oleh hukum dengan sifatnya yang hanya membuat suatu aturan hukum yang bersifat umum. Sifat umum dari aturan-aturan hukum membuktikan bahwa hukum tidak bertujuan untuk mewujudkan keadilan atau kemanfaatan, melainkan semata-mata untuk kepastian.⁵⁸

Kepastian adalah perihal (keadaan) yang pasti, ketentuan atau ketetapan. Hukum secara hakiki harus pasti dan adil. Pasti sebagai pedoman kelakuan dan adil karena pedoman kelakuan itu harus menunjang suatu tatanan yang dinilai wajar. Hanya karena bersifat adil dan dilaksanakan dengan pasti hukum dapat menjalankan fungsinya. Kepastian hukum merupakan pertanyaan yang hanya bisa dijawab secara normatif, bukan sosiologi.⁵⁹

Menurut Hans Kelsen, hukum adalah sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek “seharusnya” atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma-norma

⁵⁶ John Rawls, *A Theory of Justice*, London: Oxford University press, yang sudah diterjemahkan dalam bahasa Indonesia oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo, *Teori Keadilan*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2006, h. 90.

⁵⁷ Hariyanto, *Prinsip Keadilan dan Musyawarah Dalam Hukum Islam Serta Implementasinya Dalam Negara Hukum Indonesia*, Jurnal Justitia Islamica, Vol. 11 No 1, Jurusan Syariah STAIN, Purwokerto, 2014, h. 51.

⁵⁸ Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, Gunung Agung, Jakarta, 2002, h. 82-83.

⁵⁹ Dominikus Rato, *Filsafat Hukum Mencari: Memahami dan Memahami Hukum*, Laksbang Pressindo, Yogyakarta, 2010, h.59.

adalah produk dan aksi manusia yang deliberatif. Undang-undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum.⁶⁰

Kepastian hukum secara normatif adalah ketika suatu peraturan dibuat dan diundangkan secara pasti karena mengatur secara jelas dan logis. Jelas dalam artian tidak menimbulkan keragu-raguan (multi tafsir) dan logis. Jelas dalam artian ia menjadi suatu sistem norma dengan norma lain sehingga tidak berbenturan atau menimbulkan konflik norma. Kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan hukum yang jelas, tetap, konsisten dan konsekuen yang pelaksanaannya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang sifatnya subjektif. Kepastian dan keadilan bukanlah sekedar tuntutan moral, melainkan secara faktual mencirikan hukum. Suatu hukum yang tidak pasti dan tidak mau adil bukan sekedar hukum yang buruk.⁶¹

Menurut Sudikno Mertokusumo, kepastian hukum adalah jaminan bahwa hukum dijalankan, bahwa yang berhak menurut hukum dapat memperoleh haknya dan bahwa putusan dapat dilaksanakan. Teori kepastian hukum juga diungkapkan oleh Utrecht, menurutnya kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan, dan kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu.⁶² Kepastian hukum merupakan jaminan mengenai hukum yang berisi keadilan. Norma-norma yang memajukan keadilan harus sungguh-sungguh berfungsi sebagai peraturan yang ditaati.

Menurut Gustav Radbruch, keadilan dan kepastian hukum merupakan bagian-bagian yang tetap dari hukum. Gustav Radbruch berpendapat bahwa keadilan dan kepastian hukum harus diperhatikan, kepastian hukum harus dijaga demi keamanan dan ketertiban suatu negara. Akhirnya hukum positif harus selalu ditaati. Berdasarkan teori kepastian hukum dan nilai yang ingin dicapai yaitu nilai keadilan dan kebahagiaan.⁶³

⁶⁰ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana, Jakarta, 2008, h.158.

⁶¹ Cst Kansil, Christine, S.T Kansil, Engelién R, Palandeng dan Godlieb N Mamahit, *Kamus Istilah Hukum*, Jakarta, 2009, h. 385.

⁶² Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1999, h. 23.

⁶³ *Ibid.*, h. 95.

Menurut Utrecht, hukum menjamin adanya kepastian hukum dalam pergaulan manusia. Anggapan Utrecht ini didasarkan atas anggapan vanikan bahwa hukum untuk menjaga kepentingan tiap manusia supaya kepentingan itu tidak dapat diganggu (mengandung pertimbangan kepentingan mana yang lebih besar dari pada yang lain).⁶⁴

3) Teori Kemanfaatan

Tujuan hukum selain keadilan dan kepastian hukum juga membutuhkan tujuan kemanfaatan. Kemanfaatan merupakan hal yang paling utama didalam sebuah tujuan hukum, mengenai pembahasan tujuan hukum terlebih dahulu diketahui apakah yang diartikan dengan tujuannya sendiri dan yang mempunyai tujuan hanyalah manusia akan tetapi hukum bukanlah tujuan manusia, hukum hanyalah salah satu alat untuk mencapai tujuan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara. Tujuan hukum bisa terlihat dalam fungsinya sebagai fungsi perlindungan kepentingan manusia, hukum mempunyai sasaran yang hendak dicapai.⁶⁵

Jeremy Bentham menganggap, bahwa tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat. Penanganannya didasarkan pada filsafat sosial, bahwa setiap warga masyarakat mencari kebahagiaan, dan hukum merupakan salah satu alatnya. Bentham berpendapat, bahwa negara dan hukum semata-mata ada hanya untuk manfaat sejati, yaitu kebahagiaan mayoritas rakyat.

Tujuan hukum adalah hukum dapat memberikan jaminan kebahagiaan kepada individu-individu, barulah kepada orang banyak. "*the greatest happiness of the greatest number*" (kebahagiaan yang sebesar-besarnya dari sebanyak-banyaknya orang). Prinsip ini harus diterapkan secara kuantitatif, karena kualitas kesenangan selalu sama. Untuk mewujudkan kebahagiaan individu dan masyarakat maka perundang-undangan harus mencapai empat tujuan: (1) *to provide subsistence* (untuk memberi nafkah hidup); (2) *to Provide abundance* (untuk memberikan nafkah makanan berlimpah); (3) *to provide security* (untuk memberikan perlindungan); dan (4) *to attain equity* (untuk mencapai persamaan). Undang-undang yang banyak memberikan kebahagiaan pada sebagian terbesar masyarakat akan dinilai sebagai undang-undang yang baik.

Mochtar Kusumaatmadja mengutip dalam Sudikno Mertukosumo tujuan pokok dan pertama dari hukum adalah ketertiban, kebutuhan, akan ketertiban ini merupakan syarat pokok (fundamental) bagi adanya suatu masyarakat manusia yang teratur. Tujuan lain dari hukum adalah tercapainya keadilan yang berbeda-beda isi dan ukurannya menurut masyarakat dan zamannya. Menurut Schuit telah memperinci ciri-ciri keadaan tertib sebagai berikut dapat diperkirakan, kerjasama,

⁶⁴ Surojo Wignyodipuro, *Pengantar Ilmu Hukum*, Ikhtiar, Jakarta, 1983.

⁶⁵ Said Sampara dkk, *Pengantar Ilmu Hukum*, Total Media, Yogyakarta, 2011, h. 40.

pengendalian kekerasan, kesesuaian, langgeng, mantap, berjenjang, ketaatan, tanpa perselisihan keseragaman, kebersamaan, suruhan, keberurutan, corak lahir, dan tersusun.⁶⁶

Teori Jeremy Bentham yang dikutip Fios mengungkapkan, tentang hukuman didasarkan atas prinsip kemanfaatan (*Principle of Utility*). Di dalam bukunya (terbit tahun 1960) bertajuk *Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Bentham menggariskan arah dan visi hukum dari perspektif psikologis yang mendalam tentang prinsip utilitarisme. Bentham menulis:

Alam telah menempatkan manusia di bawah kekuasaan dua tuan, yaitu ketidaksenangan dan kesenangan. Apa yang harus kita lakukan dan apa yang akan kita perbuat, semuanya ditujukan dan ditetapkan dalam rangka keduanya. Standar baik dan buruk, serta mata rantai sebab dan akibat, juga terkait erat dengan kedua hal itu. Keduanya memandu kita dalam segala yang kita perbuat, dalam segala yang kita katakan dan pikirkan. Segala usaha yang dapat dilakukan untuk menolak ketaklukan kita terhadap dua kekuasaan itu, hanya akan membuktikan dan menegaskan kebenaran itu.⁶⁷

Menggunakan istilah utilitas atau kemanfaatan, Bentham menegaskan sebuah kebenaran faktual bahwa setiap orang cenderung untuk menghasilkan keuntungan, faedah, manfaat, kesenangan, kebaikan dan kebahagiaan bagi dirinya. Hal ini berarti setiap orang dalam tindakannya cenderung untuk menghindari diri dari situasi kemalangan, rasa sakit, kejahatan, ketidaksenangan, dan ketidakbahagiaan yang mengganggu ketenangan dirinya.⁶⁸ Terkait kemanfaatan hukum ini menurut teori utilitas, ingin menjamin kebahagiaan yang terkesan bagi manusia dalam jumlah yang sebanyak-banyaknya. Pada hakikatnya menurut teori ini tujuan hukum adalah manfaat dalam menghasilkan kesenangan atau kebahagiaan yang terbesar bagi jumlah orang yang banyak.

1.6.1.3. Teori Trias Politica

Konsep negara hukum di Eropa Kontinental dikembangkan antara lain oleh Immanuel Kant, Paul Laband, Julius Stahl, Fichte, dan lain-lain dengan menggunakan istilah Jerman, yaitu *rechtsstaat*. Sedangkan dalam tradisi anglo amerika (anglo saxon), konsep negara hukum dikembangkan atas kepeloporan A.V. Dicey dengan sebutan *The Rule of Law*. Menurut Julius Stahl, konsep negara hukum

⁶⁶ Muhammad Ridwansyah, *Mewujudkan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan Hukum dalam Qanun Bendera dan Lambang Aceh*, Jurnal Konstitusi, Vol. 13 No. 2, Universitas Gadjad Mada, Yogyakarta, 2016, h. 291.

⁶⁷ Frederikus Fios, *Keadilan Hukum Jeremy Bentham Dan Relevansinya Bagi Praktik Hukum Kontemporer*, Jurnal Humaniora Vol. 3 No. 1, BINUS University, Jakarta, 2012, h. 304.

⁶⁸ *Ibid.*

yang disebutnya dengan istilah *rechtsstaat* itu mencakup empat elemen penting, yaitu: 1) Perlindungan hak asasi manusia; 2) Pembagian kekuasaan; 3) Pemerintahan berdasarkan undang-undang; dan Peradilan tata usaha Negara.

Keempat prinsip *rechtsstaat* yang dikembangkan oleh Julius Stahl tersebut pada pokoknya dapat digabungkan dengan ketiga prinsip *rule of law* yang dikembangkan oleh A.V. Dicey untuk menandai ciri-ciri negara hukum modern di zaman sekarang. Selain daripada hal tersebut, The International Commission of Jurist, prinsip-prinsip negara hukum itu ditambah lagi dengan prinsip peradilan bebas dan tidak memihak (*independence and impartiality of judiciary*) yang di zaman sekarang makin dirasakan mutlak diperlukan dalam setiap negara demokrasi.

Faktor pembagian kekuasaan diawali dengan pemikiran John Locke tentang adanya pembagian kekuasaan dalam pemerintahan untuk menghindari absolutisme pemerintahan yang terpusat. Setengah abad kemudian, Montesquieu muncul dengan pemikirannya mengenai pemisahan kekuasaan yang disebut juga sebagai *Trias Politica* dalam bukunya yang berjudul *L'esprit de Lois* pada tahun 1748. *Trias politica* berasal dari bahasa Yunani "Tri" yang berarti tiga, "As" yang berarti poros/pusat, dan "Politica" yang berarti kekuasaan.

Definisi *Trias Politica* adalah suatu ajaran yang mempunyai anggapan bahwa kekuasaan negara terdiri dari 3 (tiga) macam kekuasaan, yaitu Legislatif, Eksekutif dan Yudikatif. Kekuasaan Legislatif adalah membuat undang-undang, kekuasaan Eksekutif adalah melaksanakan undang-undang, dan kekuasaan Yudikatif adalah kekuasaan mengadili atas pelanggaran undang-undang.

Konsep *Trias Politica* adalah suatu prinsip normatif bahwa kekuasaan-kekuasaan yang sebaiknya tidak diserahkan kepada orang yang sama untuk mencegah penyalahgunaan kekuasaan oleh pihak yang berkuasa. Konsep *Trias Politica* dari Montesquieu yang ditulis dalam bukunya *L'esprit des lois* (*The Spirit of Laws*) menawarkan suatu konsep mengenai kehidupan bernegara dengan melakukan pemisahan kekuasaan yang diharapkan akan saling lepas dalam kedudukan yang sederajat, sehingga dapat saling mengendalikan dan saling mengimbangi satu sama lain (*check and balances*),

Ditinjau dari segi pembagian kekuasaannya, lembaga negara atau lembaga pemerintah dapat dibedakan ke dalam 2 (dua) bagian yaitu secara vertikal dan horisontal. Pembagian kekuasaan secara vertikal yaitu pembagian kekuasaan terhadap pemerintah pusat dan pemerintah daerah, sedangkan pembagian kekuasaan secara horisontal yaitu pembagian kekuasaan berdasarkan fungsinya yang menitikberatkan pada pembedaan fungsi pemerintahan yang bersifat legislative, eksekutif dan yudikatif.

1.6.1.4. Teori Efektivitas Hukum

Peraturan perundang-undangan yang dirumuskan oleh pihak berwenang bertujuan agar dapat dilaksanakan oleh masyarakat ataupun aparaturnya secara konsisten dan tanpa membedakan masyarakat yang satu dengan masyarakat yang lainnya.⁶⁹ Namun pada kenyataannya, sering peraturan perundang-undang dilanggar, sehingga aturan tersebut menjadi tidak efektif. Faktor lain yang menyebabkan undang-undang tidak berlaku efektifitas disebabkan karena undang-undang tersebut kabur, tidak jelas, aparaturnya dan/atau masyarakat tidak mendukung pelaksanaan aturan tersebut dengan baik.

Kata efektivitas berasal dari bahasa Inggris, yakni *effectiveness*. Arti kata tersebut adalah: *"having the intended or expected effect; serving the purpose"*. Dengan demikian, efektivitas hukum dapat diartikan dengan kemampuan hukum untuk menciptakan atau melahirkan keadaan atau situasi seperti yang dikehendaki atau diharapkan oleh hukum.

Hans Kelsen memberikan pemahaman tentang efektivitas hukum melalui sebuah pertanyaan:⁷⁰ "Apakah orang-orang dalam melaksanakan suatu aturan untuk menghindari sanksi yang dicantumkan dalam aturan tersebut, dan apabila aturan tersebut dilanggar apakah sanksi tersebut benar-benar diterapkan?" Sementara itu, Anthony Allot mengungkapkan bahwa:⁷¹

"Hukum akan menjadi efektif jika tujuan keberadaan dan penerapannya dapat mencegah perbuatan-perbuatan yang tidak diinginkan dapat menghilangkan kekacauan. Hukum yang efektif secara umum dapat membuat apa yang dirancang dapat diwujudkan. Jika suatu kegagalan, maka kemungkinan terjadi pembetulan secara gampang jika terjadi suatu keharusan untuk melaksanakan atau menepatkan hukum dalam suasana baru yang berbeda, hukum akan sanggup menyelesaikannya".

Persoalan efektivitas hukum mempunyai hubungan sangat erat dengan persoalan penerapan, pelaksanaan dan penegakan hukum dalam masyarakat demi tercapainya tujuan hukum. Artinya hukum benar-benar berlaku secara filosofis, yuridis dan sosiologis. Ada 3 fokus kajian teori efektivitas hukum, yang meliputi: 1) keberhasilan dalam pelaksanaan hukum; 2) kegagalan dalam pelaksanaannya; dan 3) faktor-faktor yang mempengaruhinya.

Pandangan lain tentang efektivitas hukum oleh Clarence J Dias mengatakan 5 (lima) syarat bagi efektifnya suatu sistem hukum meliputi: 1) Mudah atau tidaknya makna isi aturan-aturan itu ditangkap. 2) Luasnya tidaknya kalangan didalam

⁶⁹ Salim HS dan Erlies Sepiana Nurban, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Rajawali Pers, Jakarta, 2013, h. 301.

⁷⁰ Hans Kelsen, *Teori Umum tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 2006, h. 39.

⁷¹ Salim HS dan Erlies Sepiana Nurban, *Loc Cit.*

masyarakat yang mengetahui isi aturanaturan yang bersangkutan. 3) Efisien dan efektif tidaknya mobilisasi aturan-aturan hukum dicapai dengan bantuan aparat administrasi yang menyadari melibatkan dirinya kedalam usaha mobilisasi yang demikian, dan para warga masyarakat yang terlibat dan merasa harus berpartisipasi dalam proses mobilisasi hukum. 4) Adanya mekanisme penyelesaian sengketa yang tidak hanya harus mudah dihubungi dan dimasukan oleh setiap warga masyarakat, akan tetapi harus cukup efektif menyelesaikan sengketa. 5) Adanya anggapan dan pengakuan yang cukup merata di kalangan warga masyarakat yang beranggapan bahwa aturan-atauran dan pranata-pranata hukum itu memang sesungguhnya berdaya mampu efektif.⁷²

1.6.2. Penjelasan Konsep

1.6.2.1. *Ratio Legis*

Rasio dalam kamus besar bahasa Indonesia diartikan sebagai pemikiran menurut akal sehat, akal budi dan nalar.⁷³ Sedangkan legis dapat diartikan sebagai hukum. Dengan kata lain, pemahaman tentang keberadaan suatu norma hukum (mengapa suatu norma hukum diundangkan) dapat ditelusuri di rasio legisnya.

Berdasarkan pengertian tersebut, dalam kaitannya sebuah undang-undang, maka harus dipahami juga bahwa rasio legis hampir sama dengan pengertian hakikat hukum yaitu merupakan intisari atau dasar pembentukan undang-undang. Menurut Paul Scholten rasio legis adalah pikiran-pikiran dasar yang terdapat di dalam dan dibelakang sistem hukum masing-masing dirumuskan dalam aturan-aturan, perundang-undangan, dan putusan-putusan hakim, yang berkenaan dengan ketentuan-ketentuan dan keputusan-keputusan individual dapat dipandang sebagai penjabarannya.⁷⁴ Lebih lanjut, Menurut Bagir Manan, untuk mengetahui rasio legis sebuah undang-undang, dapat diketahui dari 3 (tiga) landasan dalam menyusun undang-undang, yaitu: pertama landasan yuridis (*juridische gelding*), dan kedua landasan sosiologis (*sociologische gelding*), serta ketiga landasan filosofis.⁷⁵

1.6.2.2. Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Istilah Pengampunan Pajak berasal dari kata “Tax Amnesty”, merupakan suatu konsep perpajakan yang telah diterapkan di beberapa negara. Secara

⁷² Clerence J.Dias, *Research on Legal Service And Poverty: its Relevance to the Design of Legal Service Program in Developing Countries*, Was, 1975, h. 150.

⁷³ Kamus Besar Bahasa Indonesia, *Arti Kata Rasio*, <https://kbbi.web.id/rasio>, di akses tanggal 28 November 2019.

⁷⁴ J.J.H Bruggink, *Refleksi tentang Hukum*, alih bahasa: Arief Sidharta, CitraAditya Bakti, Bandung, 1996, h. 119.

⁷⁵ Bagir Manan, *Dasar-Dasar Perundang-Undangan Indonesia*, Ind-Hill Co, Jakarta, 1992, h. 14.

etimologis, kata Amnesty (amnesti) berasal dari bahasa Yunani “amnestia” yang dapat diartikan melupakan atau suatu tindakan melupakan, mengampuni, memaafkan (forgiveness). Masa sekarang amnesti sebagai konsep pengampunan hukuman diterapkan dalam berbagai bidang, tidak hanya dalam hukum pidana, tapi juga diberlakukan dalam bidang politik, hak asasi manusia, ekonomi, dan pajak.⁷⁶ Menggunakan pengertian amnesti yang diuraikan sebelumnya, maka Tax Amnesty merupakan konsep penghapusan sanksi yang diberikan oleh Presiden dalam keadaan tertentu kepada Wajib Pajak yang telah melakukan pelanggaran terhadap undang-undang perpajakan.

Menurut Waluyo, Tax Amnesty adalah kebijakan pemerintah di bidang perpajakan dalam bentuk Pengampunan Pajak terhadap Wajib Pajak dalam tahun pajak, dengan tujuan untuk meningkatkan kepatuhan WP (tax compliance), dan meningkatkan penerimaan otoritas pajak atau penerimaan negara.⁷⁷ Selain itu Malherbe mengemukakan Tax Amnesty adalah suatu kemungkinan untuk mendapatkan pengampunan dalam membayar pajak dari sejumlah kewajiban pajak (termasuk bunga dan denda), pengabaian penuntutan pidana pajak, dan membatasi untuk mengaudit pajak untuk jangka waktu tertentu.⁷⁸

1.6.2.3. Pengadilan Pajak

Pasca diundangkannya UU Pengadilan Pajak menjadi badan yang berwenang menyelesaikan sengketa pajak menggantikan Badan Penyelesaian Pajak. Dalam Pasal 2 UU Pengadilan Pajak disebutkan bahwa: “Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak”. Apabila melihat di dalam konsiderans UU Pengadilan Pajak dipertegas bahwa diperlukan suatu Pengadilan Pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.⁷⁹ Kompetensi Pengadilan Pajak diatur dalam Pasal 31 UU Pengadilan Pajak yang menentukan bahwa:⁸⁰ (1) Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak; (2) Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. (3) Pengadilan

⁷⁶ Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, 2013, h. 30.

⁷⁷ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, edisi 10, Buku 1, Salemba Empat, Jakarta, 2011, h.

381

⁷⁸ Jacques Malherbe, ed., “Tax Amnesties”, Kluwer Law, 2011, h. 1-2.

⁷⁹ Doni Budiono, Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Lingkungan Peradilan di Indonesia, Tesis, Program Pascasarjana Universitas 17 Agustus 1945, Surabaya, 2011, h. 35.

⁸⁰ Deddy Sutrisno, Penaghian Pajak dalam Kaitan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagai Sengketa Hukum Publik, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Airlangga, Surabaya, 2013, h. 217-218.

Pajak dalam hal gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan Pajak atau Keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) KUP. Selain itu, berdasarkan Pasal 32 UU Pengadilan Pajak dijelaskan bahwa Pengadilan Pajak memiliki tugas mengawasi kuasa hukum pada Pengadilan Pajak yang memberikan jasa hukum kepada para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak.

1.7. Metode Penelitian

1.7.1. Jenis Penelitian

Jenis penelitian disertasi ini adalah penelitian hukum normatif, yaitu penelitian hukum yang berfokus pada telaah dan analisis hukum positif, yang meliputi berbagai aspek, yaitu aspek filosofi, teori, perbandingan, struktur dan komposisi, lingkup dan materi, konsistensi, penjelasan umum pasal demi pasal, formalitas dan kekuatan mengikat suatu undang-undang, serta bahasa hukum yang digunakan.⁸¹ P. Scholten memandang bahwa ilmu hukum normatif tidak hanya memaparkan norma (*beschrijven*, deskriptif tetapi juga menormai atau mengkaidahi (*voorschrijven*, prespektif) sebagai tindakan yang berdimensi politik praktikal.⁸² Dalam kondisi seperti itu, menurut Meuwissen, ilmu hukum normatif mempunyai tugas pokok untuk mengarahkan, menganalisis, mensistematisasi, menginterpretasi, dan menilai hukum positif.⁸³

1.7.2. Pendekatan Masalah

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif, maka pendekatan yang digunakan adalah pendekatan filsafat (*philosophical approach*), pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), pendekatan sejarah (*historical approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*).

Pendekatan filsafat (*philosophical approach*), akan mengupas isu hukum (*legal issue*) dalam penelitian normatif secara radikal dan mengupas secara mendalam. Socrates pernah mengatakan bahwa tugas filsafat sebenarnya bukan menjawab pertanyaan yang diajukan, tetapi mempersoalkan jawaban yang diberikan. dengan demikian penjelajahan dalam filsafat meliputi ajaran ontologis, ajaran tentang hakikat, aksiologis (ajaran tentang nilai), epistemologis (ajaran tentang

⁸¹ Abdulkadir Muhammad, *Hukum dan Penelitian Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2004, h. 102.

⁸² *Ibid.*

⁸³ Meuwissen, *Tentang Pengembangann Ilmu Huku, Teori Hukum da Filsafat Hukum*, Terjemahan B. Arief Sidharta, Reflka Aditama, Bandung, 2008, h. 54.

pengetahuan), teleologis (ajaran tentang tujuan) untuk menjelaskan secara mendalam sejauh dimungkinkan oleh pencapaian pengetahuan manusia.⁸⁴

Pengetahuan filsafat dimulai dengan sikap ilmunan yang rendah hati, berani mengoreksi diri, berterus terang dalam memberikan dasar pembenaran terhadap jawaban atas pertanyaan apakah ilmu yang dikuasai saat ini telah mencakup segenap pengetahuan yang ada, pada batasan manakah ilmu itu dimulai dan pada batasan mana ia berhenti, dan apakah kelebihan dan kekurangan ilmu itu.⁸⁵

Berdasarkan ciri filsafat tersebut, dibantu dengan pendekatan yang tepat, seyogyanya dapat dilakukan apa yang dinamakan oleh Ziegler sebagai *Fundamental Research*, yaitu suatu penelitian yang memperoleh pemahaman yang lebih mendalam terhadap implikasi sosial dan efek penerapan suatu aturan perundang-undangan terhadap masyarakat atau kelompok masyarakat yang melibatkan penelitian terhadap sejarah, filsafat, ilmu bahasa, ekonomi serta implikasi sosial, dan politik terhadap pemberlakuan suatu aturan hukum.⁸⁶

Pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*) digunakan, karena yang akan diteliti adalah aturan hukum yang berkaitan dengan penelitian ini yaitu peraturan perundang-undangan perpajakan khususnya Undang-Undang Pengampunan Pajak. Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah semua peraturan perundang-undangan yang terkait dengan perpajakan. Pendekatan ini perlu memahami hirarki dan asas-asas peraturan perundang-undangan.⁸⁷ Pendekatan ini juga digunakan untuk menemukan jawaban terhadap materi muatan hukum yang dirumuskan dalam penelitian ini. Pendekatan peraturan perundang-undangan ini merupakan pendekatan yang mengharuskan, mengkaji, maupun mempelajari konsistensi dan kesesuaian peraturan perundang-undangan yang satu dengan yang lain, terkait dengan permasalahan yang dirumuskan dalam penelitian ini penulis menggunakan: 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; 2) Staatsblad Nomor 23 Tahun 1847 tentang Burgerlijk Wetboek (Kitab Undang-undang Hukum Perdata); 3) Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa; 4) Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak; 5) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung; 6) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; 7) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Kehakiman; 8) Undang-Undang

⁸⁴ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, cetakan ke-6, Bayumedia Publishing, Malang, 2012, h. 320.

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ *Ibid.* h. 320-321.

⁸⁷ Peter Mahmud Marzuki, *Op.Cit.*, h. 137.

Nomor 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak; 9) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan; 10) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya; dan 11) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 122/PMK.01/2018 tentang Organisasi dan Tata Kerja Sekretariat Pengadilan Pajak.

Pendekatan konseptual (*conceptual approach*), merupakan pendekatan penelitian yang bertitik tolak pada pandangan dan doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum.⁸⁸ Melihat pandangan dan doktrin tersebut, akan ditemukan pengertian-pengertian hukum, serta konsep-konsep hukum yaitu terkait *ratio legis* dan penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak sesuai dengan permasalahan atau materi muatan hukum yang akan diteliti. Melalui pendekatan konsep ini, diharapkan dapat membuat argumentasi hukum guna menjawab materi muatan hukum yang menjadi titik tolak penelitian.

Pendekatan kasus (*case approach*), dilakukan dengan melakukan telaah pada kasus-kasus yang berkaitan dengan isu hukum yang dihadapi.⁸⁹ Kasus-kasus yang ditelaah merupakan kasus yang telah memperoleh putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap. Hal pokok yang dikaji pada setiap putusan tersebut adalah pertimbangan hakim untuk sampai pada suatu keputusan sehingga dapat digunakan sebagai argumentasi dalam memecahkan isu hukum yang dihadapi. Pada dasarnya sengketa pajak bermula dari adanya Surat Ketetapan Pajak (SKP) dari Direktur Jenderal Pajak yang diajukan Keberatan oleh wajib pajak kepada Direktur Jenderal Pajak dan atas Keputusan Keberatan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat diajukan upaya hukum banding ke Pengadilan Pajak dan atas Keputusan Banding tersebut dapat diajukan upaya hukum terakhir yaitu Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

Penelitian ini mengambil satu contoh sengketa pajak yang telah diputus oleh Pengadilan Pajak dan telah berkekuatan hukum tetap yaitu atas PT. ABC dengan nomor putusan: XXX/PP/2016 tanggal 28 September 2016 dalam sengketa banding atas pokok sengketa Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-XXX/WPJ/2014 tanggal 5 November 2014 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007.

Pendekatan sejarah (*historical approach*), dilakukan dalam kerangka untuk memahami filosofi aturan hukum dari waktu ke waktu, serta memahami perubahan

⁸⁸ *Ibid.*, h.177-178.

⁸⁹ *Ibid.*, h. 158.

dan perkembangan filosofi yang melandasi aturan hukum tersebut.⁹⁰ Cara pendekatan ini dilakukan dengan menelaah latar belakang dan perkembangan pengaturan mengenai isu hukum yang dihadapi dalam hal ini adalah sejarah pemberlakuan kebijakan *tax amnesty* di Indonesia.

1.7.3. Sumber Bahan Hukum

a. Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer yaitu semua aturan hukum yang dibentuk dan atau dibuat secara resmi oleh suatu lembaga negara, dan/atau badan-badan pemerintahan yang demi tegaknya akan diupayakan berdasarkan daya paksa yang dilakukan secara resmi pula oleh aparat negara.⁹¹ Dalam penelitian ini, bahan hukum primer yang digunakan adalah sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2) Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;
- 3) Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;
- 4) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung;
- 5) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- 6) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Kehakiman;
- 7) Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak;
- 8) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;
- 9) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya;
- 10) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 122/PMK.01/2018 tentang Organisasi dan Tata Kerja Sekretariat Pengadilan Pajak;
- 11) Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 57/PUU-XIV/2016;
- 12) Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 58/PUU-XIV/2016;
- 13) Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 59/PUU-XIV/2016;
- 14) Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 63/PUU-XIV/2016;

⁹⁰ *Ibid.* h. 166.

⁹¹ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2007, h. 13.

15) Putusan Pengadilan Pajak Nomor: XXX/PP/2016.

b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder yaitu bahan-bahan yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer, seperti berbagai bahan kepustakaan berupa buku, hasil penelitian, makalah dalam seminar, jurnal yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti dan wawancara dengan narasumber sebagai pendukung untuk memperjelas bahan hukum primer.

1.7.4. Teknik Pengumpulan dan Pengolahan Bahan Hukum

Bahan hukum dikumpulkan melalui prosedur inventarisasi dan identifikasi peraturan perundang-undangan, serta klasifikasi dan sistematisasi bahan hukum sesuai permasalahan penelitian. Oleh karena itu teknik pengumpulan dalam penelitian ini adalah teknik kepustakaan, yaitu suatu teknik telaah normatif dari beberapa peraturan perundang-undangan serta penelaahan beberapa literatur yang relevan dengan materi yang dibahas. Teknik kepustakaan dilakukan dengan cara membaca, menelaah, mencatat membuat ulasan bahan-bahan pustaka yang ada dan wawancara yang tidak berstruktur dalam kaitannya dengan *ratio legis* dan penyelesaian sengketa Undang-Undang Pengampunan Pajak dalam Pengadilan Pajak di Indonesia.

1.7.5. Analisis Bahan Hukum

Hasil yang telah diperoleh dari penelitian ini disusun dan dianalisis secara interpretasi hukum, meliputi interpretasi historis, interpretasi teleologis, dan interpretasi sistematis. Interpretasi historis dilakukan berdasarkan sejarah hukum dengan menyelidiki maksud pembentuk undang-undang pada saat membentuk undang-undang tersebut. Interpretasi teleologis dilakukan dengan memperhatikan maksud dan tujuan dari undang-undang tersebut. Sedangkan interpretasi sistematis dilakukan dengan meninjau susunan yang berhubungan dengan pasal-pasal lain baik dalam undang-undang yang sama maupun dengan undang-undang yang lain. Hal ini dilakukan, karena pada dasarnya baik hukum materil maupun hukum formil sudah memberikan pengaturan hukum terhadap suatu hubungan hukum yang ada dalam masyarakat untuk menjawab permasalahan yang diteliti. Penelitian ini menggunakan cara pemikiran deduktif dengan berdasarkan suatu pernyataan dasar untuk menarik kesimpulan. Di samping itu, untuk mempertajam analisis hasil penelitian, juga menggunakan argumentasi hukum (*legal argumentation*) dan penalaran hukum (*legal reasoning*).