

Implementasi Hukum Pajak Indonesia Yang Transendental

Oleh: Agus Suharsono, Widyaiswara

BDK Yogyakarta, BPPK, Mahasiswa PDIH UNS

email: gusharpramudito@gmail.com

Abstract - Hierarchically, Indonesian law peaks on Pancasila as the source of any legal source. The positivistic modern law hegemony is criticized by transcendental legal thought building on religious value, spiritual value, ethics, and morality. Its implementation is the manifestation of Belief in the divinity of God principle in positive law and bureaucratic behavior in the form of rule, judge's verdict, and decision. Phrase *By the grace of God Almighty* is used for regulation. Judge's verdict is manifested using phrase *For the Sake of Justice Based on Belief in the Divinity of God*, but only distress warrant includes the phrase and the others do not so. For that reason, the regulation about the way of publishing *beschikking* in tax field needs to be governed in order to include phrase *For the Sake of Justice Based on Belief in the Divinity of God*. The effect expected is the tax determination will give *fiskus* the worship values, and taxpayers will have awareness of paying tax as the part of worship.

Keywords: Pancasila, Transcendental Law, Tax Law

Abstrak - Hukum Indonesia secara hierarki berpuncak pada Pancasila sebagai sumber segala sumber hukum. Hegemoni hukum modern yang positivistik mendapat gugatan pemikiran hukum transendental yang mendasarkan pada nilai agama, spiritual, etika, dan moralitas. Implementasinya berupa pengejawantahan sila Ketuhanan Yang Maha Esa dalam hukum positif dan perilaku birokrasi yang berbentuk peraturan, putusan hakim, dan ketetapan. Frasa *Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Es* digunakan untuk peraturan, namun masih ada peraturan yang belum diatur menggunakan frasa tersebut. Putusan hakim diwujudkan dengan penggunaan frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*. *Beschikking* di bidang perpajakan mengandung quasi peradilan jadi sebaiknya juga mencantumkan frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*, namun hanya surat paksa yang mencantumkan frasa tersebut, yang lainnya tidak. Untuk itu peraturan tentang tata cara menerbitkan *beschikking* di bidang perpajakan perlu mengatur agar mencantumkan frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa* sebagai implementasi sila Ketuhanan Yang Maha Esa. Dampak yang diharapkan bagi *fiskus* agar memberikan nilai ibadah dalam menetapkan pajak sedangkan bagi wajib pajak untuk menimbulkan kesadaran membayar pajak merupakan bagian dari ibadah.

Kata Kunci: Pancasila, hukum transendental, hukum pajak

Pendahuluan

Alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) selain berisi tentang tujuan bersama bangsa Indonesia juga berisi rumusan Pancasila. Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 yang mengatur bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum. Pasal 2 Undang-Undang No. 12

Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU PPP) mengatur bahwa Pancasila merupakan sumber segala sumber hukum negara. Tatanan hukum merupakan pengejawantahan cita hukum yang dianut masyarakat ke dalam aturan hukum positif, lembaga hukum dan proses dalam bentuk perilaku birokrasi pemerintahan dan warga masyarakat. Cita hukum Indonesia berakar dalam Pancasila sebagai landasan kefilosofan dalam menata kerangka struktur dasar organisasi negara. Lima dasar kefilosofan tersebut dijabarkan lebih lanjut dalam pasal-pasal UUD NRI 1945 (Sidharta, 2009). Artinya untuk mewujudkan tujuan bangsa Indonesia harus berdasarkan hukum dan dalam sistem norma hukum Negara Republik Indonesia, Pancasila merupakan norma fundamental negara yang merupakan norma hukum tertinggi atau *staats fundamental norm* (Soeprapto, 2007).

Untuk mewujudkan tujuan bangsa memerlukan dana yang salah satunya, dan yang paling dominan, berasal dari pajak. Pemungutan pajak awalnya amanat Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang kemudian diamandemen menjadi Pasal 23A UUD NRI 1945 yang mengatur bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan UU. Perubahan Pasal 23A karena sesuai dengan prinsip kedaulatan rakyat, pemerintah tidak boleh memaksakan berlakunya ketentuan bersifat kewajiban material yang mengikat dan membebani rakyat tanpa terlebih dahulu disetujui oleh rakyat itu sendiri melalui wakil-wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Selain ketentuan perpajakan yang diatur dengan UU, rencana penerimaan perpajakan tiap tahunnya juga diatur dalam UU APBN (Fatwa, 2009).

Menurut Rusli Muhammad, epistemologi ilmu hukum modern berkarakter materialistik, pragmatik, hedonis dan atheistik yang telah menyebabkan dehumanisasi sehingga perlu pemikiran baru yang berbasis pada nilai-nilai ketuhanan (Syamsudin, 2012). Menurut Mahfud MD, negara hukum Indonesia dulu dikesankan menganut konsepsi *rechtsstaat* sekarang menjadi netral dan dikonsepsikan sebagai negara hukum yang prismatic, yakni menggabungkan segi-segi positif antara *rechtsstaat* dengan kepastian hukumnya dan *the rule of law* dengan rasa keadilannya secara integratif. Selain itu, juga dipengaruhi oleh sistem hukum lainnya, dan menerima nilai spiritual dari hukum agama dan hukum adat (MD, 2012).

Hegemoni modernis-positivistik yang empiris, objektivitas, dan rasional mulai digugat pemikir transendental yang mendasarkan pada nilai agama, spiritual, etika, dan moralitas sebagai bagian yang integral dalam memahami keilmuan (Absori, 2017). Ilmu hukum transendental mendasarkan pada taraf *haqq aliyakin* dan kebenaran yang diperoleh melalui perenungan, penalaran dan diskursus yang berkembang di masyarakat. Ilmu hukum transendental dikembangkan tidak hanya semata-mata untuk ilmu tetapi juga untuk kebijakan, kebenaran hakiki, keadilan, kemaslahatan masyarakat luas, dengan ridha, kasih sayang dan kuasa Allah (Absori, 2015). Manusia adalah makhluk ciptaan Sang Khalik, maka semua hukum sebaiknya bersumberkan

hukum asli, hukum tuhan, hukum profetik yang bersifat transendental. Pengetahuan transendental menjadi gerbang yang jelas mengukuhkan realitas absolut (Allah) dan keluar dari matrealisme. Mulla Shadra mengatakan melalui gerbang (transendental) itulah kekuatan kosmos yang tidak terhingga tercurah dalam eksistensi manusia (Elviandri, 2016).

Salah satu implementasi hukum transendental dapat berupa pengejawantahan sila Ketuhanan Yang Maha Esa dalam hukum positif dan perilaku birokrasi. Tulisan berikut akan membahas bagaimana implementasi hukum pajak yang transendental sebagai perwujudan sila Ketuhanan Yang Maha Esa di Indonesia.

Pembahasan

Tuhan telah mengutus Nabi dan Rosulnya untuk memberi petunjuk (hukum) umatnya pada setiap zamannya, artinya setiap zaman ada hukum dan hukum itu berkembang sesuai zamannya. Menurut Sami bin Abdullah al-Maghluts, Nabi Adam hidup pada tahun 5872 SM atau 60 abad sebelum masehi, kemudian tiap zaman selalu ada Nabi dan Rosul sampai pada penutup para Nabi/Rosul yaitu Muhammad (al-Maghluts, 2009). Flavius Josephus, tahun 37-100 M mengenalkan istilah 'teokrasi' untuk sebuah negara yang berpedoman pada perintah Tuhan. Dulu dimaksudkan adalah Israel, saat ini adalah Vatikan. J. Wellhausen menggunakan istilah teokrasi untuk menyebut Negara Arab (Islam), lebih tepat disebut nomokrasi (negara yang mendasarkan norma) Islam yaitu suatu sistem pemerintahan yang didasarkan pada asas-asas dan kaidah-kaidah hukum Islam yang dimulai sejak Nabi Muhammad SAW menerima wahyu pertama kali pada tahun 610 M (Armia, 2008).

Setelah kekaisaran Romawi runtuh, muncul abad pertengahan yang ditandai dengan munculnya agama Kristiani dan Islam yang membawa ide dan tatacara baru yang mempengaruhi peninggalan hukum Romawi. Agama Kristiani berkembang di Eropa sedangkan Agama Islam berkembang dari Timur Tengah ke Asia, Afrika, dan Eropa Selatan. Sarjana Hukum yang mendasarkan pada agama Kristiani adalah Agustinus dan Thomas Aquinas (Huijbers, Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah, 1982). Konfigurasi hukum menurut Thomas Aquinas dimulai dari 1) *Lex Aeterna*: Hukum dan Kehendak Tuhan; 2) *Lex Naturalis*: Prinsip Umum/Hukum Alam; 3) *Lex Devine*: Hukum Tuhan dalam Kitab Suci; 4) *Lex Humane*: Hukum buatan manusia sesuai hukum alam (Bernad L. Tanya, 2013). Theo Huijbers menambahkan satu lagi yaitu *Ius Gentium*: Hukum yang diterima kebanyakan bangsa (Huijbers, 1995).

Pada abad *renaissance* pemikiran yang serbamoral dan ilahiah mulai ditinggalkan, manusia mulai diletakkan sebagai titik tolak pemikiran. Hukum bukan lagi sebagai bayang-bayang alam dan agama, tetapi melulu tatanan manusia sebagai manusia duniawi. Yang menjadi perhatian adalah hukum positif, *lex humane*. Pemikiran manusia adalah individu yang rasional, bebas, dan otonom berkembang sampai abad *aufklarung*. Abad modern semangat ilmiah dan rasionalitas berkembang mempengaruhi pemikiran hukum menjadi positivesme secara yuridis, sosiologis, dan

empiris (Bernad L. Tanya, 2013). Perintis rasionalisme dan empirisme adalah Rene Descartes yang mengatakan bahwa ide berakar pada kesadaran manusia sebagai pribadi yang berakal budi dan bebas (Huijbers, 1995). Rasionalisme hukum melahirkan positivisme hukum yang memandang dimensi spiritual dengan segala perspektifnya seperti agama, etika dan moralitas diletakkan sebagai bagian yang terpisah dari hukum menjadikan hukum kehilangan unsur yang esensial, yakni nilai-nilai spiritual (Nugroho, 2016). *Stufenbau theori des rechts* merupakan salah satu teori yang lahir dari rasionalitas dan positivisme hukum.

Adolf Merkl berpendapat bahwa norma hukum itu memiliki dua wajah (*das Doppelte Rechtsantliz*), ke atas ia bersumber dan berdasar pada norma di atasnya, tetapi ke bawah ia juga menjadi sumber dan dasar bagi norma di bawahnya, sehingga masa berlakunya relatif, tergantung norma di atasnya (Soeprapto, 2007). Menurut Mian Khurshid UU dibedakan dalam lima kelompok yaitu yang bersifat umum, lokal, personal, publik, dan perdata. Keberadaan UU yang berisi norma yang bersifat personal sulit diterima jika dipandang dari "*stufenbau theori des rechts*" yang dikembangkan Hans Kelsen. Menurut Hans Kelsen norma hukum itu berjenjang dan berlapis dalam suatu susunan (*hierarki*) terdiri atas norma dasar, norma umum, dan norma konkret. Jadi tidak mungkin ada UU yang bersifat konkret dan individual (Asshiddiqie, 2010). Hans Nawiasky, mengemukakan bahwa selain berlapis-lapis dan berjenjang-jejang, norma hukum juga berkelompok yang terdiri dari norma fundamental, aturan dasar/pokok negara, UU formal, aturan pelaksana dan aturan otonom (Soeprapto, 2007). *Stufen theory* sesuai dengan asas hukum asas *lex superior derogate legi genereli*, ketentuan yang lebih tinggi mengalahkan peraturan yang lebih rendah (Marbun B. , 2009).

Dalam konteks Indonesia menurut Jimly Asshiddiqie peraturan tertinggi di bawah UUD NRI 1945 selalu berbentuk UU, *wet, gessetz, law*, atau *legislative acts* yang disebut dengan nama-nama lainnya, dan sesuai dengan UUD NRI 1945, yang berwenang membentuk UU adalah DPR atas persetujuan bersama dengan Presiden. UU lazimnya hanya mengatur norma-norma hukum yang sifatnya umum sehingga untuk pelaksanaannya masih harus dijabarkan dalam peraturan perundang-undangan sesuai dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini UU disebut sebagai *primary legislation, statute, the parent act*, atau *legislative act*, sedangkan peraturan pelaksanaannya disebut *subordinate legislation, secondary legislation, delegated legislation*, atau *statutory instrument* (Asshiddiqie, 2010).

Stufenbau theori des rechts diterapkan di Indonesia dalam Pasal 7 UUPPP yang mengatur sebagai berikut: *Pertama*, Pasal 2 mengatur bahwa Pancasila merupakan sumber segala sumber hukum negara. Pancasila dalam pembangunan sistem hukum nasional mempunyai tiga nilai yaitu: 1) nilai dasar berupa asas ketuhanan, kemanusiaan, persatuan, kerakyatan, dan keadilan; 2) nilai instrumental berupa kristalisasi nilai dasar menjadi peraturan perUUan; dan 3) nilai praktis yaitu nilai yang sesungguhnya dilaksanakan dalam kenyataan yang berasal dari nilai dasar dan nilai instrumen (Purnomosidi, 2014). *Kedua*, 1) Pasal 7 ayat (1) mengatur jenis dan

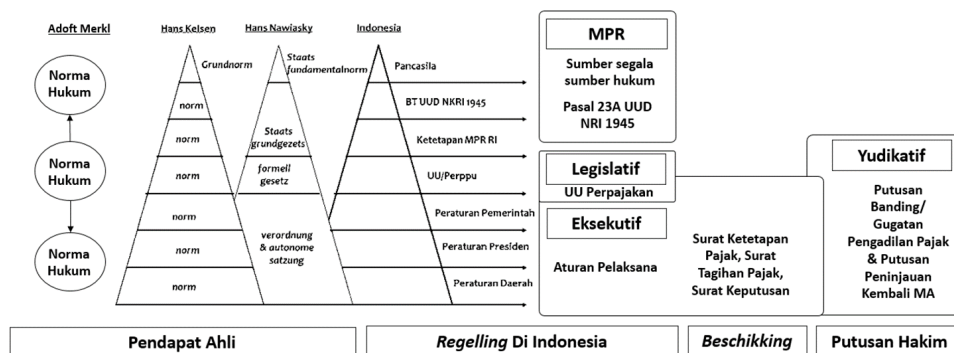
hierarki peraturan perundang-undangan terdiri atas: a) UUD NRI 1945, b) TAP MPR, c) UU/PERPPU, d) PP, e) Perpres, f) Perda provinsi, dan g) Perda kabupaten/kota; 2) Pasal 7 ayat (2) mengatur bahwa kekuatan hukum peraturan perundang-undangan sesuai dengan hierarki.

Dalam konteks hukum administrasi, menurut Van Vollenhoven, tindakan pemerintah (*bestuurshandeling*) adalah pemeliharaan kepentingan negara dan rakyat secara spontan dan tersendiri oleh penguasa tinggi dan rendah. Menurut Romeijn, tindakan pemerintahan adalah tiap-tiap tindakan dari alat administrasi negara (*bestuur organ*) yang juga mencakup perbuatan di luar lapangan hukum tata pemerintahan, seperti keamanan, peradilan dan lain-lain dengan maksud menimbulkan akibat hukum dalam bidang hukum administrasi. Perbuatan tersebut dapat digolongkan menjadi perbuatan hukum (*rechtshandelingen*) dan bukan perbuatan hukum (*feitelijkehandelingen*). Yang relevan dengan hukum administrasi adalah perbuatan hukum (Marbun S. F., 2012). Perbuatan pemerintah dapat berupa perbuatan peraturan perundang-undangan (*regelling*), membuat keputusan (*beschikking*), dan perbuatan materiil (*materielle dad*) (Sukardja, 2014).

Dalam konteks hukum pajak sebagai bagian dari hukum administrasi, pemerintah menerbitkan *regelling* berupa UU bersama-sama dengan DPR. Pemerintah akan menerbitkan aturan pelaksana UU. Selain itu, pemerintah selaku eksekutif juga menerbitkan *beschikking* berupa surat ketetapan pajak (SKP), surat tagihan pajak (STP), surat keputusan (SK), dan Surat Paksa. SK yang diterbitkan Dirjen Pajak selaku otoritas pajak dalam bidang upaya hukum berupa: pembetulan, keberatan, banding, pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, mengurangi atau membetulkan, mengurangi atau membatalkan STP, dan membatalkan hasil pemeriksaan atau surat ketetapan pajak yang dilaksanakan tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan wajib pajak, sesuai dengan Pasal 16, 25, 26, 26A, 27, 36 UU KUP.

Rochmat Soemitro menyebut upaya hukum administrasi yang ditangani Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak sebagai quasi peradilan. Disebut quasi peradilan bila disamping unsur peradilan administrasi juga ditemukan unsur: 1) ada suatu perselisihan, 2) badan yang memutus perselisihan merupakan bagian dari administrasi, 3) ada kewajiban untuk memberi keputusan, dan 4) keputusan dipengaruhi pandangan (*inzicht*) administrasi akan tetapi tidak tergantung pada *Freies Ermessen* (Soemitro, 1991).

Wajib pajak yang tidak puas dengan SK Keberatan dapat mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak. Atas Putusan Banding wajib pajak dapat mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung merupakan ranah yudikatif. Jadi SK Keberatan sebagai hasil keputusan otoritas pajak adalah keputusan eksekutif yang ada unsur yudikatifnya. Pendapat para ahli dan penerapannya dalam hukum pajak di Indonesia dapat digambar sebagai berikut.



Nilai dasar Pancasila berada dalam Pembukaan UUD NRI 1945, nilai instrumental berwujud UU Perpajakan beserta aturan pelaksanaannya, sedangkan nilai praktis berwujud *beschikking* dan putusan hakim. Dalam hukum pajak baik peraturan, *beschikking*, maupun putusan hakim harus bersumberkan peraturan di atasnya dan berpuncak pada Pancasila. Hukum di Indonesia berintikan cita hukum Pancasila, selain itu, juga berperan sebagai *guiding principles* dan batu uji pada proses pembentukan UU dan yurisprudensi. Ilmu hukum sebagai sarana intelektual untuk memahami dan menyelenggarakan tatanan hukum seyogianya dikembangkan bertumpu dan mengacu pada cita hukum Pancasila (Sidharta, 2009).

Menurut Notonagoro, sila Ketuhanan Yang Maha Esa mendasari dan menjiwai sila kemanusiaan yang adil dan beradab, persatuan Indonesia, kerakyatan yang dipimpin oleh hilmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan, serta keadilan social bagi seluruh rakyat Indonesia (Kaelan, 2015). Pengamalan obyektif sila pertama dalam kenegaraan mewujudkan negara berdasarkan atas ketuhanan tidak berdasarkan agama. Indonesia bukan negara *atheis*, bukan negara *theokrasi* tetapi negara *theis demokratis* yang menjunjung tinggi semua agama (Bakry, 1991). Pancasila merupakan kompromi politik diawal pembentukan negara Indonesia diantara dua pendapat, negara agama atau negara sekuler. Pancasila dinilai akomodatif terhadap berbagai pandangan khususnya golongan Islam dan nasionalis, *founding father* memprioritaskan pencapaian kemerdekaan dengan mengesampingkan perdebatan ideologis (Rahman, 2016). Jadi Ketuhanan Yang Maha Esa adalah pengakuan adanya kekuasaan diatas seluruh kekuasaan manusia, pengakuan atas Kesatuan Allah dalam ketuhanan, perbuatan dan kekuasaan (HAMKA, 2001). Jadi sila pertama bukan perwujudan salah satu agama tetapi menjunjung tinggi agama dan kepercayaan pada Tuhan Yang Maha Esa.

Ketentuan agama-agama yang diakui di Indonesia dapat kita temukan dalam: *Pertama*, Pasal 29 ayat (1) UUD NRI 1945 mengatur bahwa negara berdasar atas Ketuhanan Yang Maha Esa, ayat (2) negara menjamin kemerdekaan tiap-tiap penduduk untuk memeluk agamanya masing-masing dan untuk beribadat menurut agamanya

dan kepercayaannya itu. *Kedua*, Penjelasan Pasal 1 Penpres No. 1/PNPS Tahun 1965 Tentang Pencegahan Penyalahgunaan dan/atau Penodaan Agama yang menyebutkan bahwa agama-agama yang dipeluk di Indonesia ialah Islam, Kristen, Katolik, Hindu, Budha dan khong Cu (Confusius). Ini tidak berarti bahwa agama-agama lain, misalnya: Yahudi, Zarasustrian, Shinto, Taoism dilarang di Indonesia. Terhadap badan/aliran kebatinan, Pemerintah berusaha menyalurkannya kearah pandangan yang sehat dan kearah Ke-Tuhanan Yang Maha Esa. *Ketiga*, Pasal 64 ayat (1) dan ayat (5) UUNo. 24 Tahun 2013 tentang Perubahan atas UUNo. 23 Tahun 2006 tentang Administrasi Kependudukan yang mengatur bahwa data penduduk tentang agama dalam KTP-el bagi penduduk yang agamanya belum diakui sebagai agama berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan atau bagi penghayat kepercayaan tidak diisi, tetapi tetap dilayani dan dicatat dalam database kependudukan.

Sistem hukum Indonesia yang asli adalah hukum adat, namun kemudian mendapat pengaruh (resepsi) hukum agama Hindu, Islam, Kristen/Katolik. Hukum Indonesia meskipun terjadi percampuran tetapi tetap berpuncak pada Pancasila (Hartono, 1991). Hukum Indonesia terdapat tiga sistem hukum berdasarkan usia masa berlakunya, yaitu hukum adat, hukum Islam, dan Hukum Barat (Siroj, 2017). Hukum barat masih berlaku berdasarkan Pasal II Aturan Peralihan UUD 1945 yang kemudian menjadi Pasal I Aturan Peralihan UUD NRI 1945. Aturan Peralihan merupakan hal yang umum dalam setiap perubahan hukum untuk mencegah kekosongan hukum dan lembaga negara tetap berfungsi untuk menyelenggarakan kegiatan negara dan pemerintahan memenuhi kepentingan umum (Fatwa, 2009).

Perkembangan teori penyerapan hukum Islam dan hukum adat dalam hukum nasional adalah sebagai berikut: 1) Teori *Reception in Complex*, bahwa setiap penduduk berlaku hukum agamanya masing-masing; 2) Teori *Receptie*, hukum Islam diterima jika sudah menjadi hukum adat mereka; 3) Teori *Receptie Exit*, hukum Islam mengikuti hukum adat; 4) Teori *Receptio A Contrario*, hukum adat berlaku jika tidak bertentangan dengan hukum Islam; 5) Teori Eksistensi, hukum Islam tidak terpisahkan dari hukum nasional (Sirajuddin, 2008). Teori eksistensi, keberadaan hukum Islam dilakukan dengan legislasi, yurisprudensi, dan kesadaran hukum masyarakat (Siroj, 2017). Menurut M.B. Hooker tidak ada hukum adat maupun hukum Islam yang saling menyisihkan namun saling meresepsi dan membentuk pola baru dalam kesadaran hukum masyarakat, sehingga disebut teori sinkretisme (Rahman, 2016). Robert Seidman mendalilkan bahwa hukum yang tumbuh kembang sebagai hasil sejarah budaya suatu bangsa tak akan dapat ditransfer begitu saja ke kehidupan bangsa lain yang bersejarah dan bertradisi lain. Saat ini ada dualisme yuridiksi di Indonesia, negaranya 'negara hukum' yang nasionalis-modern tetapi hidup dan dikenakan kepada 'masyarakat hukum' yang lokal-adat (Wignjosoebroto, 2012).

Berdasarkan uraian tersebut, perlu diimplementasikan hukum transendental yang bersumberkan Pancasila dalam hukum Indonesia. Salah satunya implementasinya

adalah mewujudkan sila Ketuhanan Yang Maha Esa dalam hukum pajak di Indonesia. Implementasi sila Ketuhanan Yang Maha Esa dalam hukum pajak sebagai hukum administrasi dikelompokkan berdasarkan jenisnya yaitu *regelling*, Putusan Hakim, dan *beschikking*.

Pertama, peraturan hukum pajak, ketentuan yang mengatur tentang penyebutan Tuhan adalah: 1) Lampiran II UUPPP mengatur bahwa sistematika peraturan perundang-undangan dalam pembukaan adalah frasa *Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa* sebelum nama jabatan pembentuk peraturan perundang-undangan yang seluruhnya dengan huruf kapital yang diletakkan di tengah margin. Bentuk peraturan perundang-undangan meliputi UU, UU Penetapan PERPPU Menjadi UU, UU Pengesahan Perjanjian Internasional Yang Tidak Menggunakan Bahasa Indonesia Sebagai Salah Satu Bahasa Resmi, UU Perubahan UU, UU Pencabutan UU, UU Pencabutan PERPPU, PERPPU, PP, Perpres, Permen, Perda Provinsi, dan Perda Kabupaten/Kota.

Permen tidak masuk dalam hierarki sebagaimana dimaksud Pasal 7 ayat (1) namun dikelompokkan dalam jenis peraturan perundang-undangan dalam Lampiran II UUPPP, tetap diakui keberadaannya berdasarkan Pasal 8 ayat (1). Permen sempat diusulkan oleh pemerintah masuk dalam hierarki peraturan perundang-undangan, namun karena berdasarkan Pasal 17 UUD NRI 1945 menteri merupakan pembantu Presiden maka kedudukan menteri tergantung pada Presiden, maka Peraturan Menteri cukup mengacu dan melaksanakan kebijakan yang sudah dibuat Presiden dalam PP atau Perpres (Yani, 2013).

Berdasarkan situs *Ortax.org* terdapat beberapa jenis peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang pernah diterbitkan tahun 1983-2017 namun tidak diatur dalam Lampiran II UUPPP (Ortax, 2017) dan tidak mencantumkan frasa *Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa*, yaitu Kepres:25, Inpres:4, Kepber Menkeu:28, Perber Menkeu:4, Instruksi Menkeu:4, Surat Edaran (SE) Menkeu:6, Perber Dirjen Pajak:3, Kepdirjen Pajak:575, Instruksi Dirjen Pajak:18, SE Dirjen Pajak:3.402, SE Sesor Dirjen Pajak:2, dan Pengumuman Dir P2HUMAS:110.

Peraturan yang mengatur tentang pembuatan peraturan tersebut adalah: 1) Permenkeu No. 23/PMK.01/2012 Tentang Pedoman Penyusunan Permenkeu, Kepmenkeu, Peraturan Pimpinan Unit Organisasi Eselon I, dan Keputusan Pimpinan Unit Organisasi Eselon I Di Lingkungan Kemenkeu; 2) Permenkeu No. 181/PMK.01/2014 Tentang Pedoman Tata Naskah Dinas Kemenkeu; dan 3) Perdirjen Pajak No. PER-50/PJ/2015 tentang Petunjuk Pelaksanaan Tata Naskah Dinas DJP. Peraturan tersebut memang tidak mengatur bahwa peraturan perpajakan harus mencantumkan frasa *Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa*.

Menurut HAMKA sila Ketuhanan Yang Maha Esa adalah seluruh hidup diatas kehendak dari Yang Maha Esa, hidup adalah rahmat tuhan, kalau bukan rahmatnya, tidaklah alam akan seindah, teratur dan sekokoh ini jalannya dalam aturan yang tetap

dan tentu. Ibadah bukanlah sembahyang saja, bukan puasa saja, bahkan seluruh segi hidup, seluruh perjalanan hidup adalah jalan Allah karena selalu ada hubungan antara makhluk dengan Khalik (HAMKA, 2001). Mendasarkan pada pendapat ini maka semua peraturan tentang tata cara membuat peraturan perpajakan sebaiknya mengatur bahwa semua peraturan perpajakan mencantumkan frasa *Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa* sebelum nama jabatan.

Kedua, Putusan Hakim, ada dua jenis putusan hakim dalam hukum pajak yaitu Putusan Hakim Pengadilan Negeri, Hakim Pengadilan Tinggi, Hakim Agung atas kasasi atau peninjauan kembali kasus pidana pajak dan Putusan Hakim Pengadilan Pajak dan Putusan Hakim Agung atas peninjauan kembali sengketa administrasi pajak. Kepala putusan hakim adalah *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa* adapun dasar hukumnya adalah: 1) Pasal 2 ayat (1) UUNo. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, 2) Pasal 109 ayat (1) UUNo. 51 tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas UUNo. 5 Tahun 1986 tentang PTUN, dan 3) Pasal 84 ayat (1) UUNo. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Sebagai perbandingan kepala putusan hakim adalah ketentuan Pasal 48 ayat (1) dan ayat (2) UUNo. 8 Tahun 2011 tentang Perubahan atas UUNo. 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi dan Pasal 57 ayat (1) dan ayat (2) UUNo. 50 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas UUNo. 7 Tahun 1989 Tentang Peradilan Agama.

Berbeda dengan ketentuan lainnya, ketentuan dalam UU Peradilan Agama mengatur bahwa tiap penetapan dan putusan dimulai dengan kalimat *Bismillahirrahmannirrahim* diikuti dengan *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*. Ketentuan ini sesuai dengan Pasal 29 UUD NRI 1945 yang menentukan bahwa negara berdasarkan atas Ketuhanan Yang Maha Esa dan negara menjamin kemerdekaan tiap-tiap penduduk untuk memeluk agamanya masing-masing dan untuk beribadat menurut agamanya dan kepercayaannya itu. Kepala Putusan Pengadilan Agama dimulai dengan basmalah karena sesuai dengan ajaran Islam dan berlaku untuk muslim, namun hal ini tidak dapat dilakukan untuk semua putusan hakim karena berlaku untuk semua penduduk termasuk yang bukan muslim. Artinya putusan hakim dibidang hukum pajak sudah mengimplementasikan secara tertulis sila Ketuhanan Yang Maha Esa.

Ketiga, penetapan (*beschikking*) dibidang perpajakan. *Beschikking* dalam hukum pajak ada yang bersifat murni penetapan administrasi, namun ada juga yang bersifat quasi peradilan yaitu surat keputusan tentang sengketa perpajakan. *Beschikking* administrasi murni meliputi SKPN, SKPKB, SKPLB, SKPKBT, STP, SK Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau SK Pemberian Imbalan Bunga. Sedangkan yang bersifat *quasi* peradilan meliputi SK Pembetulan, SK Keberatan, SK Pengurangan Sanksi Administrasi, SK Penghapusan Sanksi Administrasi, SK Pengurangan Ketetapan Pajak, atau SK Pembatalan Ketetapan Pajak. Jumlah SKP yang diterbitkan DJP tahun 2015: 414.246, tahun 2016: 255.718, sedangkan SK Keberatanatas SKP tersebut tahun 2015: 13.432, tahun 2016: 9.570 (DJP, 2017).

Peraturan penerbitan SKP dan STP adalah 1) Permenkeu No.183/PMK.03/2015 Tentang Perubahan Permenkeu No. 145/PMK.03/2012 Tentang Tata Cara Penerbitan SKP dan STP; dan 2) Perdirjen Pajak No. PER-15/PJ/2017 Tentang Perubahan Keempat atas Perdirjen Pajak No. PER-27/PJ/2012 tentang Bentuk Dan Isi Nota Penghitungan, Bentuk dan Isi SKP Serta Bentuk Dan Isi STP. Sedangkan ketentuan penerbitan surat keputusan sengketa perpajakan yang bersifat quasi peradilan yaitu 1) Permenkeu No. 9/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan; dan 2) Permenkeu No. 8/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi Dan Pengurangan Atau Pembatalan SKP atau STP. Ketentuan tersebut tidak mengatur bahwa *beschikking* di bidang perpajakan harus ada frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*.

Pasal 7 ayat (1) UU No. 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas UU No. 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Surat Paksa berkepal kata-kata *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*, mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Surat Paksa adalah *beschikking* di bidang perpajakan yang memuat frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*. *Beschikking* administrasi murni maupun quasi peradilan di bidang perpajakan pada prinsipnya adalah *law enforcement* hukum pajak yang ada unsur putusan hakim sehingga sebaiknya juga memuat frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*. Dampak dari muatan frasa tersebut diharapkan fiskus memahami pekerjaannya adalah ibadah demi menjalankan hukum Tuhan. Sedangkan bagi wajib pajak akan merasa membayar pajak merupakan bagian dari ibadah atau hukum Tuhan.

Simpulan

Indonesia adalah negara hukum, cara mewujudkan tujuan negara harus berdasarkan hukum, demikian juga pemungutan pajak. Berdasarkan *stufenbau theori des rechts* hukum itu berjenjang-jenjang dan untuk Indonesia berpuncak pada Pancasila sebagai sumber segala sumber hukum. Hegemoni hukum modern yang positivistik mulai digugat pemikir transendental yang mendasarkan pada nilai agama, spiritual, etika, dan moralitas. Implementasi hukum transendental dapat berupa pengejawantahan sila Ketuhanan Yang Maha Esa dalam hukum positif dan perilaku birokrasi yang berbentuk peraturan, putusan hakim, dan ketetapan. Implementasi sila Ketuhanan Yang Maha Esa dalam peraturan berupa frasa *Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa*, namun masih banyak jenis peraturan di bidang perpajakan yang tidak mencantumkan frasa tersebut. Dalam putusan hakim diwujudkan dengan frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*. *Beschikking* di bidang perpajakan sebenarnya ada unsur peradilan, hanya surat paksa yang mencantumkan frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*, yang lainnya tidak menyebutkan. Untuk itu sebaiknya peraturan tentang tata cara menerbitkan *beschikking* di bidang

perpajakan mengatur bahwa harus mencantumkan frasa *Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa* sebagai implementasi sila Ketuhanan Yang Maha Esa.

Daftar Pustaka

- Absori. (2015). Epistemologi Ilmu Hukum Transendental dan Implementasinya dalam Pengembangan Program Doktor Ilmu Hukum. *Pengembangan Epistemologi Ilmu Hukum* (hal. 47-48). Surakarta: Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Absori. (2017). Pemikiran Hukum Transendental Dalam Konteks Pengembangan Ilmu Hukum Indonesia. *Transendensi Hukum Prospek Dan Implementasinya*. Surakarta: Genta Publishing.
- al-Maghluts, S. b. (2009). *Atlas tarikh al-anbiya wa al-rusul (terjemahan: Atlas Sejarah Para Nabi & Rasul)*. Jakarta: Almahira.
- Armia, M. S. (2008). *Perkembangan Pemikiran Teori Ilmu Hukum*. Jakarta: Pradya Paramita.
- Asshiddiqie, J. (2010). *Perihal Undang-Undang*. Jakarta: Rajawali.
- Bakry, N. M. (1991). *Pancasila Yuridis Kenegaraan*. Yogyakarta: Liberty.
- Bernad L. Tanya, Y. N. (2013). *Teori Hukum, Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*. Yogyakarta: Genta Publishing.
- DJP. (2017). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2016*. Jakarta: DJP.
- Elviandri. (2016, Maret). Hukum Transendental Dalam Konstelasi Pemikiran Hukum Postivistik Di Indonesia. *Yustisia Merdeka, Volume 2*, 35.
- Fatwa, A. (2009). *Potret Konstitusi Pasca Amandemen UUD 1945*. Jakarta: Kompas Media Nusantara.
- HAMKA. (2001). *Urut Tunggang Pancasila*. (Y. R., Penyunt.) Yogyakarta: Pustaka Panjimas.
- Hartono, C. F. (1991). *Politik Hukum Menuju Satu Sistem Hukum Nasional*. Bandung: Alumni.
- Huijbers, T. (1982). *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*. Yogyakarta: Kanisius.
- Huijbers, T. (1995). *Filsafat Hukum*. Yogyakarta: Kanisius.
- Kaelan. (2015). *Liberalisasi Ideologi Negara Pancasila*. Yogyakarta: Paradigma.
- kamushukum. (2017, Desember 21). *kamushukum*. Diambil kembali dari kamus hukum web site: <https://kamushukum.web.id/arti-kata/ubisocietasibiius/>
- Marbun, B. (2009). *Kamus Hukum Indonesia*. Jakarta: Oustaka Sinar Harapan.
- Marbun, S. F. (2012). *Hukum Administrasi Negara I*. Yogyakarta: FH UII Press.
- MD, M. (2012). Ceramah Kunci Ketua Mahkamah Konstitusi RI. *Konferensi dan Dialog Nasional Negara Hukum* (hal. 60-62). Jakarta: Epistema Institute.
- Nugroho, S. S. (2016, Mei). Pengembangan Epistemologi Ilmu Hukum Berbasis Transendental. *Perpektif, Volume XXI*, 97.

- Ortax. (2017, Desember 27). *Ortax (observation & research of taxation)*. Diambil kembali dari Peraturan: <http://ortax.org/ortax/?mod=aturan>
- Purnomosidi, T. P. (2014). *Membangun Hukum Berdasarkan Pancasila*. Bandung: Nusa Media.
- Rahman, Z. (2016). *Fiqih Nusantara Dan Sistem Hukum Nasional Perspektif Kemaslahatan Kebangsaan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Sidharta, B. A. (2009). *Refleksi Tentang Hukum Struktur Ilmu Hukum*. Bandung: Mandar Maju.
- Sirajuddin. (2008). *Legislasi Hukum Islam di Indonesia*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Siroj, A. A. (2017). *Pembaruan Hukum Islam Di Indonesia Telaah Kompilasi Hukum Islam*. Yogyakarta: Pustaka Ilmu.
- Soemitro, R. (1991). *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*. Bandung: Eresco.
- Soeprapto, M. F. (2007). *Ilmu Perundang-Undangan 1*. Yogyakarta: Kanisius.
- Sukardja, A. (2014). *Hukum Tata Negara & Hukum Administrasi Negara Dalam Perspektif Fikih Siyasah*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Syamsudin, M. (2012). *Ilmu Hukum Profetik, Gagasan Awal, Landasan Kefilsafatan dan Kemungkinan Pengembangannya di Era Postmodern*. Yogyakarta: Pusat Studi Hukum FH UII.
- Wignjosoebroto, S. (2012). Negara Hukum dan Permasalahan Akses Keadilan di Negeri-Negeri Berkembang Pasca-Kolonial. *Konferensi dan Dialog Nasional Negara Hukum, Jakarta, 9-10 Oktober 2012* (hal. 87-89). Jakarta: Sekjen MK RI.
- Yani, A. (2013). *Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Yang Responsif Catatan Atas UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*. Jakarta: Konstitusi Press.
- Yazdi, M. T. (2003). *Philosophical Instructions: An Introduction to Contemporary Islamic Philosophy (diterjemahkan dari bahasa Persia ke bahasa Inggris oleh Muhammad Le ghenhausen dan Azim Sarvdalir)*. (M. K. Bagir, Penerj.) Bandung: Mizan.