

HAK PREFERENSI NEGARA ATAS UTANG PAJAK DI INDONESIA: ANALISIS YURIDIS-FILOSOFIS

Yeheskiel Minggus Tiranda

Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan Republik Indonesia

Abstrak

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang ditarik dari masyarakat berdasarkan undang-undang yang diciptakan negara yang penggunaannya diperuntukkan untuk membiayai kehidupan negara dalam melaksanakan tugas-tugas demi kepentingan umum yang pada gilirannya meliputi kepentingan antar individu sebagai anggota masyarakat. Dalam konteks kebangsaan, Pancasila merupakan ideologi yang merumuskan prinsip-prinsip bagaimana kehidupan harus dijalani. Berdasarkan nilai-nilai tiap-tiap sila, makna yang terkandung didalamnya jika dikaitkan dengan aspek pemungutan pajak, terpancar filosofi pemungutan pajak yang juga mengikuti urutan sesuai dengan urutan sila-sila Pancasila. Dimulai dengan pernyataan bahwa pajak akan dapat ditarik hanya kalau ada rasa peduli kepada sesama (sila kesatu) yang dilandasi dengan perikemanusiaan dan keadilan (sila kedua) demi terwujudnya persatuan bangsa (sila ketiga) yang dengan itu pembangunan berbagai sarana untuk kepentingan umum dapat dilaksanakan, tentunya dibawah kontrol rakyat melalui wakilnya (sila keempat) sehingga seluruh rakyat secara riil akan menikmati secara adil dan merata hasil pembangunan tersebut (sila kelima). UUD RI 1945 yang merupakan hukum tertulis tertinggi di Republik Indonesia menjadi sumber formilnya kewenangan dimaksud. Untuk itu penting dikemukakan sumber formil kewenangan memungut pajak itu karena hal ini juga sangat terkait dengan dasar legalitas pungut pajak. Dengan bertitik tolak pada ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945 yang mendasari pemungutan pajak di Indonesia, akan diuraikan UUD RI 1945 sebagai sumber hukum formal sebagai sumber acuan aturan ketentuan perpajakan. Dari UUD RI 1945 ini juga dipertegas melekatnya Preferensi negara atas utang pajak adalah bagian dari kekuasaan negara sebagai fiskus.

Kata kunci: Hak Preferensi Negara, Utang Pajak, Kajian Yuridis-Filosofis, Indonesia

Abstract

Tax is a source of state revenue that is withdrawn from a society based on laws created by the state whose use is intended to finance the state's life in carrying out tasks for the public interest which in turn includes interests between individuals as members of society. In the context of nationality, Pancasila is an ideology that formulates the principles of how life should be lived. Based on the values of each precept, the meaning contained therein, when it is related to the aspect of tax collection, radiates a philosophy of tax collection which also follows the order in accordance with the order of the Pancasila precepts. Starting with the statement that taxes can only be withdrawn if there is a sense of concern for others (the first precept) which is based on humanity and justice (the second precept) for the sake of realizing national unity (the third precept) through which the construction of various facilities for the public interest can be carried out, of course under the control of the people through their representatives (fourth precept) so that all people in real terms will enjoy the results of development fairly and equitably (fifth precept). The 1945 Constitution of the Republic of Indonesia, the highest written law in the Republic of Indonesia, is the formal source of the said authority. For this reason, it is important to state the formal source of the authority to collect taxes because this is also closely related to the legal basis of collecting taxes. By starting with the provisions of Article 23A of the 1945 Constitution of the Republic of Indonesia, which

underlies tax collection in Indonesia, the 1945 Constitution of the Republic of Indonesia will be described as a formal legal source and a reference source for tax provisions. The 1945 Constitution of the Republic of Indonesia also emphasizes that the state's preference for tax debt is part of the state's power as the tax authority.

Keywords: *State Preference Rights, Tax Debt, Juridical-Philosophical Study, Indonesia*

1. Introduction

Pajak menempati kedudukan yang strategis dalam struktur penerimaan negara. Diakui bahkan oleh beberapa negara maju, pajak merupakan suatu *conditio sine qua non* bagi penambahan keuangan negara. Tanpa pemungutan pajak sudah bisa dipastikan bahwa keuangan negara akan lumpuh, lebih-lebih lagi bagi negara yang bebas dari belenggu kolonialis pajak merupakan "darah" bagi "tubuh" negara.

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang ditarik dari masyarakat berdasarkan undang-undang yang diciptakan negara yang penggunaannya diperuntukkan untuk membiayai kehidupan negara dalam melaksanakan tugas-tugas demi kepentingan umum yang pada gilirannya meliputi kepentingan antar individu sebagai anggota masyarakat.

Hal ini merupakan fungsi primer (utama) daripada pajak yaitu sebagai pengisi kas negara yang dipergunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah, baik rutin maupun pembangunan. Di lain pihak, pajak dipergunakan sebagai alat oleh pemerintah untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Fungsi pajak yang *demiman* disebut dengan fungsi pajak yang *regulerend*, mengatur, sebagai fungsi yang sekunder. Misalnya saja, melalui kebijaksanaan perpajakan, oleh pemerintah diberikan pembebasan bea masuk atas barang-barang modal bagi investor asing yang menanamkan sahamnya di Indonesia. Dalam hal ini tujuan pemerintah yang ingin dicapai adalah supaya investor asing dapat masuk ke Indonesia dalam jumlah yang lebih besar.

Namun hal ini bukan berarti bahwa pemungutan pajak selalu berjalan dengan baik, karena ternyata banyak hambatan yang ditemui oleh pemerintah dalam menjalankan fungsinya tersebut. Persoalan adanya penunggak pajak

(delinquent taxpayers) dikarenakan lemahnya penegakan hukum dibidang penagihan pajak. Ada banyak faktor yang mempengaruhi hal tersebut. Faktor dominan tentunya adalah faktor eksternal yaitu kondisi dari wajib pajak dan pihak lain yang terkait yakni pihak yang ikut berkepentingan dengan wajib pajak. Tindakan penagihan pajak merupakan upaya penegakan hukum pajak yang dilakukan untuk menjamin pemasukan uang pajak ke kas negara. Oleh karena itu dalam pelaksanaannya, maka unsur paksaan tidak terlepas dari prosedur hukum yang dijalani dalam penagihan pajak dimaksud. Hal ini tidak terlepas dari adanya hak preferensi negara atas utang pajak yang timbul.

Sesuai dengan uraian tersebut di atas, maka persoalan hukum dalam tulisan ini dirumuskan dalam judul "Sumber Hukum Hak Preferensi Negara Atas Utang Pajak di Indonesia".

2. Discussion

2.1. Pancasila sebagai Sumber Filosofi Pemungutan Pajak

Dalam konteks kebangsaan, Pancasila merupakan ideologi yang merumuskan prinsip-prinsip bagaimana kehidupan harus dijalani. Dalam pengertian ini maka Pancasila merupakan citra diri masyarakat Indonesia sehingga patut dijaga dan dipelihara. Dalam perkembangannya, Pancasila mengambil peran dalam perilaku anggota masyarakat sehingga dirumuskan lebih lanjut ke dalam asas-asas dan aturan hukum yang kemudian atas dasar itu masyarakat menjadikannya pedoman berperilaku. Pola seperti ini oleh Dworkin

sebagaimana dikonstatir Herlien Budiono¹ disebut sebagai the community following the model of principle. Dengan pola ini maka ada ruang dan peluang untuk mengembangkan jus constitutum menuju jus constituendum yang berpedoman pada prinsip-prinsip dimaksud diatas dan atas ini masyarakat menyatakan penerimaannya dengan menghormati prinsip-prinsip tersebut.

Dengan demikian Pancasila merupakan pandangan hidup yang menjadi pedoman dalam melaksanakan seluruh kegiatan bernegara. Nilai-nilai yang terkandung didalamnya digali dari pola pikir dan keyakinan atau kejiwaan bangsa. Hal ini sejalan dengan harapan Soekarno yang menggambarkan ciri masyarakat Indonesia yang menjalani hidup dengan tetap berpegang pada ikatan kekeluargaan, gotong royong dan saling tolong menolong.

Berdasarkan hal itu M.B. Hooker² mengkiaskan identitas kehidupan komunal masyarakat Indonesia dengan ungkapan "...all the adats posit the preservation of harmony between the community and nature". Ungkapan ini tidak lain mengumandangkan suatu pola hidup yang dibangun diatas prinsip bahwa setiap anggota masyarakat harus rida memberi dan menerima, namun sekaligus setiap orang harus berkorban untuk menjaga keseimbangan semuanya. Konkritisasi pola-pola hidup seperti diatas terlihat jelas prakteknya dalam prinsip tolong-menolong seperti magersari. Adat magersari adalah pemberian bantuan berkenaan penggarapan tanah yang dikuasai orang lain karena yang bersangkutan mengizinkan penggunaan tanahnya oleh penduduk desa lain. Bantuan yang diberikan anggota masyarakat kepada pimpinan masyarakat dapat berupa tenaga atau bantuan bahan-bahan bangunan dimana bantuan tersebut adalah ungkapan terima kasih atas apa yang telah dilakukan bagi kepentingan masyarakat yang bersangkutan. Contoh lain adalah adat masyarakat Batak seperti

dikemukakan Ter Haar seperti diungkap Herlien Budiono³, yang menolak adanya pembayaran bunga sebelum jangka waktu pelunasan. Penagihan utang harus dilakukan dengan mendahulukan kepentingan debitur. Bahkan menyinggung soal pembayaran utang terhadap seorang lain dipinggir jalan adalah perbuatan tercela. Utang terhadap seorang anggota marga yang menyangkut kewajiban adat adalah utang terhadap seluruh masyarakat dan dapat ditagihkan kepada setiap anggota masyarakat yang bersangkutan. Prinsip hidup ini tidak lain didasarkan ungkapan M.B. Hooker tadi "...all the adats posit the preservation of harmony between the community and nature". Masyarakat melihat bahwa pemberian bantuan merupakan wujud kebiasaan saling membantu dan pada saat yang bersamaan pemberian bantuan adalah kontra prestasi karena semua tindakan masyarakat berada dalam konteks lalu lintas pergaulan bersama demi terjaganya keseimbangan.

Berbagai contoh prinsip hidup seperti diatas yang telah dikristalisasikan dalam sila-sila Pancasila mulai dari sila pertama sampai sila kelima, kemudian oleh Rohmat Soemito⁴ disimpulkan sebagai dasar falsafah yang menjiwai bangsa Indonesia untuk mewujudkan kegotongroyongan dalam membayar pajak. Betapa istimewanya pembayaran pajak bagi bangsa Indonesia terungkap dalam pernyataan H.A. Salim sebagaimana dikutip Tobias Soebekti⁵:

If the tax money does not run smoothly, the heart of our country will suffer lack of blood, and our country will not live again. If this happens the citizens will certainly not find their daily bread. When we are concerned with this problem, we will undoubtedly understand that the tax should be paid not from the surplus of money we earn, but from the money which we have set apart before we consume that money for our daily needs.

¹ Herlien Budiono. *Kumpulan Tulisan Hukum Perdata di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2016.

² Michael Barry Hooker. *Adat law in modern Indonesia*. Oxford: Oxford University Press, 1978.

³ Herlien Budiono, *Op.Cit.*,

⁴ Rochmat Soemito, and Dewi Kania Sugiharti. *Asas dan Dasar Perpajakan 1 (Edisi Revisi)*. Bandung: PT Refika Aditama, 2010.

⁵ R. Tobias Soebekti. *Dasar-dasar Perpajakan*. Jakarta: Universitas Terbuka, 1993.

Setidaknya jiwa kegotongroyongan sebagai kepribadian bangsa Indonesia sebagaimana terpancar dalam Pancasila telah menempatkan pajak sebagai faktor terpenting bagi eksistensi Negara.⁶ Berikut ini diuraikan pertautan nilai-nilai yang terkandung dalam kelima sila dengan aspek-aspek pemungutan pajak.

Sila kesatu, Ketuhanan Yang Maha Esa, merupakan suatu pernyataan bahwa masyarakat Indonesia bukan penganut atheis melainkan ber-Ketuhanan Yang Maha Esa. Atas paham yang demikian maka dianutlah berbagai agama yang saat ini tumbuh dan berkembang di Indonesia. Konsekwensi logis dari kondisi demikian adalah bahwa orang yang beragama mengenal Tuhan sehingga patuh kepada perintahNya. Oleh karenanya, seorang yang beragama tidak hanya memikirkan diri sendiri melainkan juga memikirkan lingkungan dan masyarakat tempat dia hidup. Peduli dengan masyarakat dan lingkungan sekitar diwujudkan melalui pembayaran zakat sebagaimana diamanatkan oleh hukum agama dan membayar pajak sebagaimana diamanatkan oleh hukum Negara.

Sila kedua, Kemanusiaan yang adil dan beradab, merupakan pancaran pengakuan bahwa pelaksanaan pemungutan pajak yang dilandasi oleh kemanusiaan dan keadilan akan menumbuhkan pengertian dan kesadaran masyarakat akan kewajibannya. Nilai kemanusiaan dan keadilan diamanatkan melalui prinsip pemungutan pajak yang sesuai dengan keadaan dan daya pikul wajib pajak. Demikian halnya bahwa pelaksanaan pemungutan pajak yang sewenang-wenang akan bertentangan dengan kemanusiaan. Kedua hal diatas yaitu kemanusiaan dan keadilan, apabila dilanggar, harus diberi saluran hukum bagi masarakat dalam memperjuangkannya.

Sila Ketiga, Persatuan Indonesia, mengandung nilai kebersamaan yang terwujud melalui kegotongroyongan seluruh masyarakat dalam mewujudkan segala sesuatu. Pajak berasal dari rakyat, oleh rakyat, untuk kepentingan bersama yang pada akhirnya

untuk rakyat juga. Uang pajak yang terkumpul secara gotong royong oleh rakyat digunakan untuk menyediakan sarana kepentingan umum merupakan usaha bersama yang dikoordinasi oleh pemerintah. Argumentasi sederhana diatas mengukuhkan kebenaran nilai dalam sila ketiga Pancasila bahwa pajak merupakan alat pemersatu bangsa, yang mengikat bangsa dan memberikan hidup kepada bangsa.

Sila Keempat, Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan dan perwakilan, mengandung nilai yang sangat erat kaitannya dengan falsafah pajak yang sering dikumandangkan seperti 'no taxation without representation' atau 'taxation without representation is robbery'. Sila ini secara tegas telah diwujudkan dalam Pasal 23 ayat (2) UUD RI 1945 yang juga telah menjadi sumber hukum pajak di Indonesia. Tidak itu saja, dengan nilai dalam Sila keempat maka menjadi kewajiban pemerintah membuat pertanggungjawaban atas penggunaan uang rakyat melalui perhitungan anggaran kepada DPR unuk mendapatkan pengesahannya. Dengan cara demikian maka rakyat selalu mempunyai wewenang melalui wakil-wakilnya untuk mengawasi pemungutan dan penggunaan uang rakyat.

Sila Kelima, Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, terepresentase dalam prinsip pemajakan bahwa pajak dipungut dari sebagian kecil rakyat yang memang ditentukan wajib membayar pajak. sementara itu sebagian besar rakyat yang tidak memenuhi syarat untuk dikenakan pajak, oleh pemerintah tidak dikenakan pajak. walaupun demikian, hasil pemungutan pajak digunakan untuk semua kepentingan umum, yang berarti seluruh rakyat berhak menikmatinya, termasuk mereka yang tidak diwajibkan membayar pajak tadi.

Berdasarkan nilai-nilai tiap-tiap sila yang dikemukakan di atas, ternyata makna yang terkandung didalamnya jika dikaitkan dengan aspek pemungutan pajak, terpancar filosofi pemungutan pajak yang juga mengikuti urutan sesuai dengan urutan sila-sila Pancasila.⁷ Dimulai dengan pernyataan bahwa pajak akan dapat ditarik hanya kalau ada rasa

⁶ S. H. Bustamar Ayza. *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Kencana, 2016.

⁷ Thomas Abbon. "Pancasila Sebagai Dasar Falsafah Pajak di Indonesia." *to-ra* 5, no. 1 (2019): 26-30.

peduli kepada sesama (sila kesatu) yang dilandasi dengan perikemanusiaan dan keadilan (sila kedua) demi terwujudnya persatuan bangsa (sila ketiga) yang dengan itu pembangunan berbagai sarana untuk kepentingan umum dapat dilaksanakan, tentunya dibawah kontrol rakyat melalui wakilnya (sila keempat) sehingga seluruh rakyat secara riil akan menikmatinya secara adil dan merata hasil pembangunan tersebut (sila kelima).

2.2. UUD RI 1945 Sebagai Sumber Formil

Jika Pancasila yang dinyatakan dalam sila-silanya merupakan sumber filosofi pemungutan pajak, maka UUD RI 1945 yang merupakan hukum tertulis tertinggi di Republik Indonesia menjadi sumber formilnya kewenangan dimaksud. Untuk itu penting dikemukakan sumber formil kewenangan memungut pajak itu karena hal ini 79 juga sangat terkait dengan dasar legalitas pungut pajak. Dengan bertitik tolak pada ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945 yang mendasari pemungutan pajak di Indonesia, akan diuraikan UUD RI 1945 sebagai sumber hukum formal sebagai sumber acuan aturan ketentuan perpajakan.

Penegasan Pasal 1 ayat (3) Perubahan ketiga UUD RI 1945 yang menyatakan bahwa negara Indonesia adalah negara hukum membawa konsekwensi diakui adanya supremasi konstitusi di Indonesia. Konstitusi merupakan dokumen hukum tertinggi dengan kedudukan sangat istimewa, baik dalam bentuk tertulis maupun tidak tertulis.

Krisna Harahap⁸ menunjukkan keistimewaan dimaksud terletak pada sifatnya yang mulia yang mencakup kesepakatan-kesepakatan tentang prinsip-prinsip pokok organisasi dan kekuasaan negara serta upaya pembatasan kekuasaan negara. Dalam keistimewaan yang demikian maka konstitusi ditempatkan sebagai hukum yang paling tinggi tingkatannya dimana tujuannya tidak lain untuk mewujudkan tercapainya tujuan yang tertinggi pula. Adapun tujuan yang dianggap

tertinggi, oleh Jimly Asshiddiqie⁹ dirumuskan dalam tiga hal, yaitu : (i) keadilan, (ii) ketertiban , dan (iii) perwujudan nilai-nilai ideal seperti kemerdekaan atau kebebasan dan kesejahteraan atau kemakmuran bersama, sebagaimana dirumuskan sebagai tujuan bernegara oleh para pendiri negara (the founding fathers and mothers). Bagi negara Republik Indonesia tujuan bernegara tersebut telah dirumuskan didalam Pembukaan UUD RI 1945 yang meliputi tujuan untuk : 1) melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, 2) memajukan kesejahteraan umum, 3) mencerdaskan kehidupan bangsa, dan 4) ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berlandaskan pada kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Tujuan yang demikian sejalan dengan pengakuan akan prinsip negara hukum diatas sehingga mendudukan UUD RI 1945 dalam kedudukan tertinggi dalam hirarki aturan hukum di Indonesia meskipun telah mengalami amandemen beberapa kali. Penegasan demikian dapat dilihat pada Pasal 1 huruf (a) Perubahan keempat UUD RI Tahun 1945 yang menetapkan bahwa Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagaimana telah diubah dengan perubahan pertama, kedua, ketiga dan perubahan keempat ini adalah UUD Negara RI Tahun 1945 yang ditetapkan tanggal 18 Agustus 1945 dan diberlakukan kembali dengan Dekrit Presiden pada tanggal 5 Juli 1959 serta dikukuhkan secara aklamasi pada tanggal 22 Juli 1959 oleh DPR.

Pada kedudukannya yang tertinggi didalam hirarki aturan hukum, mengandung makna yuridis yaitu bahwa tata cara maupun materi muatan aturan hukum yang tingkatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan ketentuan atau maksud UUD RI 1945. Hal ini juga ditegaskan Pada Pasal 3 ayat (1) UU Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang menyebutkan bahwa UUD RI Tahun 1945 merupakan hukum dasar dalam peraturan

⁸ Krisna Harahap, and Sri Soemantri Martosoewigno. *Konstitusi Republik Indonesia dari proklamasi hingga reformasi*. Bandung: Grafiti Budi Utami, 2004.

⁹ Jimly Asshiddiqie. *Konstitusi ekonomi*. Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2010.

perundangundangan. Didalam penjelasan disebutkan bahwa sebagai hukum dasar ia merupakan sumber hukum bagi pembentukan peraturan perundang-undangan. Dengan kata lain UUD RI 1945 menjadi sumber, baik pada tata cara (proses) maupun materi muatan (substansi) aturan hukum seperti disebut diatas.

Sebagai sumber hukum, UUD RI 1945 telah mengamankan pengaturan lebih lanjut beberapa hal¹⁰ yaitu : 1) hak-hak asasi manusia, 2) hak dan kewajiban warga negara, 3) pelaksanaan dan penegakan kedaulatan negara serta pembagian kekuasaan, 4) wilayah negara dan pembagian daerah, 5) kewarganegaraan dan kependudukan dan 6) keuangan negara. Terhadap semua hal tersebut, UUD RI 1945 merincinya kedalam 43 materi yang diperintahkan untuk ditetapkan dan diatur lebih lanjut dengan Undang-undang . Khusus materi keuangan negara diatur mulai dari Pasal 23 ayat (1), Pasal 23A, Pasal 23B, Pasal 23C, Pasal 23D, Pasal 23E ayat (3) dan Pasal 23G ayat (3) sehingga keseluruhannya 7 materi.

Terhadap keseluruhan materi tersebut UUD RI 1945 hanya memberikan pilihan ditetapkan (bepald) dan diatur (regelt) lebih lanjut. Atas kedua istilah dimaksud, Febrian¹¹ mengemukakan bahwa ditetapkan (wet bepald) mengandung makna hal-hal yang bersifat final serta berupa ketetapan dengan mencontohkan Pasal 23B yaitu macam dan harga mata uang ditetapkan dengan undang-undang. Konsekwensi sifat demikian adalah bahwa tidak diperkenankannya delegasi kepada bentuk aturan hukum lainnya. Sementara itu kata diatur (wet regelt) menunjukkan bahwa masih diperlukan pengaturan lebih lanjut. Searah dengan penegasan diatas maka Pasal 23A hasil amandemen ketiga UUD RI 1945 memerintahkan pengaturan materi muatan yang bersifat regelt sebagaimana terlihat dalam rumusan : Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang

Redaksional tersebut mengalami perubahan dari sebelumnya didalam Pasal 23 ayat (2) lama UUD RI 1945 yang menyebutkan : Segala pajak untuk keperluan negara berdasar undang-undang . Dinamika perubahan istilah juga ditunjukkan dalam konstitusi-konstitusi sebelumnya yakni Pasal 117 Undang-Undang Dasar Sementara Tahun 1950 : Tidak diperkenankan memungut pajak, bea dan cukai untuk kegunaan kas negara, kecuali dengan undang-undang atau kuasa undang-undang. Demikian juga sebelumnya dalam Pasal 55 Konstitusi Republik Indonesia Serikat 1949 : oleh undangundang federal dapat ditentukan bahwa atas pajak-pajak daerah bagian dipungut opcenten untuk keperluan federal.

Beranjak dari makna wetregelt tersebut maka sekarang perlu dijelaskan apa yang disebut undang-undang pajak dan apa saja materi muatannya. Hal ini penting mengingat polemik dapat tidaknya materi perpajakan yang harus diatur lebih lanjut tersebut didelegasikan ke aturan hukum dibawah undang-undang.

Istilah undang-undang dalam khasanah ketatanegaraan Indonesia merujuk pada Pasl 20 ayat (1) Perubahan pertama UUD 1945 yang menegaskan : DPR memegang kekuasaan membentuk undang-undang. Hal ini juga dikaitkan dengan Pasal 20A Perubahan kedua UUD 1945 yaitu : DPR memiliki fungsi legislasi, fungsi anggaran dan fungsi pengawasan. Dengan demikian undang-undang yang dimaksud Pasal 23A adalah undang-undang produk legislasi yang mengatur materi muatan perpajakan.

Tentang materi muatan (het onderwerp) yang harus dicakup dalam undangundang perpajakan, oleh UUD RI 1945 tidak disebutkan. Lauddin Marsuni¹² merumuskan materi muatan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah aturan tingkah laku tentang hak dan kewajiban baik wajib pajak maupun fiskus melalui keputusan tertulis oleh pejabat maupun lingkungan jabatan yang berwenang.

¹⁰ Reza Fikri Febriansyah. "Eksistensi dan Prospek Pengaturan Perppu Dalam Sistem Norma Hukum Negara Republik Indonesia." *Jurnal Legislasi Indonesia* 6, no. 4 (2018): 667-682.

¹¹ Febrian. *Hirarki Aturan Hukum di Indonesia*. Surabaya: Program Pasca Sarjana Universitas Airlangga, 2004.

¹² Lauddin Marsuni. *Hukum dan kebijakan perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press, 2006.

Penjelasan ini tidak menyebutkan materi apa saja yang harus diatur dengan undang-undang.

Walaupun UUD RI 1945 tidak menjelaskan materi muatan dimaksud, akan tetapi sebagai acuan aturan hukum sebagaimana dijelaskan sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa materi muatan aturan hukum harus sejalan dengan tujuan tertinggi yang hendak dicapai oleh UUD RI 1945 sebagai hukum yang tertinggi. Prinsip utama yang harus dikemukakan adalah adanya keseimbangan hak dan kewajiban antara wajib pajak dengan pemungut pajak. Prinsip ini mendasari proses pembentukan maupun materi aturan hukum. Dalam konteks ini maka materi muatan undang-undang yang diamanatkan Pasal 23A perlu untuk selalu mengacu pada asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang patut (*het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving*). Ada beberapa asas yang disebutkan dalam Pasal 5 UU Nomor 10 Tahun 2004 yakni: asas kejelasan tujuan, asas kelembagaan atau organ pembentuk yang tepat, asas kesesuaian antara jenis dan materi muatan, asas dapat dilaksanakan, asas kedayagunaan dan kehasilgunaan, asas kejelasan rumusan dan asas keterbukaan.

Tentang hal yang sama, I.C. Van Der Vlies¹³ mengemukakan: asas tujuan yang jelas (*beginsel van duidelijke doelstelling*), asas perlunya pengaturan (*het noodzakelijkheids beginsel*), asas organ/lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste orgaan*), asas konsensus (*het beginsel van consensus*), asas dapatnya dilaksanakan (*het beginsel van uitvoerbaarheid*), asas terminologi dan sistematika yang benar (*het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek*), asas dapat dikenali (*het beginsel van de kenbaarheid*), asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechtsgelijkheids beginsel*), asas kepastian hukum (*het rechtszekerheids beginsel*) dan asas pelaksanaan hukum sesuai

keadaan individu (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*). Dengan membandingkan keduanya, maka seolah-olah UU Nomor 10 Tahun 2004 membatasi asas hukum yang mendasari aturan hukum. Terhadap hal ini, Philipus M. Hadjon¹⁴ mengemukakan:

“...Rincian asas yang ada dalam Pasal 5 UU tidak tuntas dan memang tidak akan tuntas mengingat asas lahir dari teori hukum. Pembatasan asas dalam Pasal UU berarti menutup pintu terhadap perkembangan asas khususnya asas pembentukan aturan hukum yang baik. Oleh karena itu rumusan undang-undang seyogyanya hanyalah rumusan normatif: Pembentukan aturan hukum haruslah berdasarkan asas-asas pembentukan aturan hukum yang baik (tanpa rincian)”

Selanjutnya, tentang materi muatan undang-undang pajak, dari penelitiannya Lauddin Marsuni¹⁵ sampai pada kesimpulan materi yang diatur undang-undang maupun perpu¹⁶: ketentuan umum, objek pajak, subyek pajak, tarif pajak, hak dan kewajiban wajib pajak, hak dan kewajiban pejabat perpajakan, ketentuan pidana, ketentuan peralihan dan ketentuan penutup. Terhadap hal yang sama Mansury¹⁷ mengkaitkannya dengan prinsip-prinsip pemajakan Adam Smith sehingga materi muatan undang-undang dihubungkan dengan empat hal, yaitu: (i) harus pasti siapa yang harus dikenakan pajak, (ii) harus pasti apa yang menjadi dasar untuk dikenakan pajak, (iii) harus pasti berapa jumlah pajak harus dibayar, dan (iv) harus pasti bagaimana cara pembayarannya. Berdasarkan hal itu maka undang-undang pajak terdiri dari: (i) subjek pajak, (ii) objek pajak, (iii) tarif, cara menghitung dan pelunasannya apakah dengan pemotongan, pemungutan atau angsuran pembayaran masa, dan (iv) ketentuan tentang

¹³ Inge Cornelia van der Vlies. *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving: het legaliteitsbeginsel*. Denn Haag: Vuga, 1984.

¹⁴ Philipus M. Hadjon. *Analisis terhadap UU No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*. In makalah dalam Seminar Hukum Nasional Implementasi UU, 2005.

¹⁵ Lauddin Marsuni, *Op.Cit.*,

¹⁶ Febrian. *Hirarki Aturan Hukum di Indonesia*. Surabaya: Universitas Airlangga, 2004.

¹⁷ Darussalam, and Danny Septriadi. *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak: Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*. Jakarta: Grasindo, 2006.

prosedur dan tata cara perpajakan. Untuk aturan tentang subjek, objek dan tarif serta prosedur perpajakan harus diatur dengan undang-undang.

Berdasarkan uraian diatas maka fungsi Pasal 23A UUD RI 1945 dengan memosisikannya baik sebagai dasar legalitas pungut maupun sebagai acuan aturan hukum pajak di Indonesia, adalah sangat vital. Setidaknya ada tiga fungsi yang diemban dalam konteks pemungutan pajak yakni: Pertama, sebagai dasar legalitas pungut. Untuk menjelaskan hal ini, penulis merujuk pada istilah Frans Vanistendael¹⁸ mengintrodusir legal foundation yang memberikan power to make tax laws. Kedua, membatasi kewenangan untuk menggunakan power to make tax laws mengingat bahwa pelaksanaan Pasal 23A dalam koridor untuk mencapai tujuan negara tertinggi yang didasarkan pada cita hukum didalam UUD RI 1945. Ketiga, melindungi keperluan negara yang justru menjadi dasar sehingga pajak dipungut berdasarkan Pasal 23A. Dalam fungsi demikian ini kehadiran aturan hukum diorientasikan mendatangkan kesejahteraan umum sehingga fenomena ekonomi yang dapat merugikan negara dari segi pajak dibatasi oleh aturan hukum yang diperintahkan Pasal 23A. Hal ini perlu dicermati karena ternyata berdasarkan Pasal 10 UU Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, maka Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) tidak termasuk dalam Perjanjian Internasional yang menyangkut kepentingan publik sehingga tidak termasuk dalam daftar perjanjian internasional yang harus dilakukan dengan undang-undang melainkan melalui Keputusan Presiden (Pasal 11 ayat (1) UU Nomor 24 Tahun 2000).

Contoh menarik yang dapat menjadi perenungan kita adalah bahwa pada bulan Juni 2004, melalui Surat Edaran Dirjen Pajak Nomo SE-06/PJ.3/2004 Indonesia mengumumkan pemutusan P3B Indonesia-Mauritius yang sudah ditandatangani tahun 1996 dan disahkan dengan Kepres tahun 1998. Alasan pembatalan adalah karena aturan perseroan yang telah diberlakukan Mauritius pada tahun 2001

memperkenankan mereka yang bukan penduduk Mauritius (non-resident) memanfaatkan P3B Indonesia Mauritius. Sebagai konsekwensinya mereka akan menikmati bebas pajak penghasilan atas semua penghasilan yang diterimanya sebagai hasil investasi di Indonesia.

Dari kejadian diatas disimpulkan bahwa reaksi pemerintah sangat terlambat terhadap kasus ini, padahal jauh sebelumnya pemerintah telah mengkategorikan Mauritius sebagai tax haven country berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1995. Secara teori pajak, mengadakan perjanjian P3B dengan negara semacam itu berpotensi membawa kerugian. Selama beberapa tahun ternyata DPR pun tidak menggunakan kuasa yang diberikan Pasal 11 ayat (2) UU Nomor 24 Tahun 2000 untuk mengevaluasi perjanjian di atas. Kejadian di atas menunjukkan bahwa amanat Pasal 23A sangat vital bagi perlindungan 'keperluan negara' dimaksud. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa Pasal 23A menjadi bagian yang tidak terpisahkan dengan hak preferensi negara atas utang pajak karena hal itu merupakan pelaksanaan sovireinitas negara sebagai fiskus, yang fungsinya juga untuk melindungi kepentingan negara karena dengan itu tujuan tertinggi negara yang diamanatkan UUD RI 1945 dapat tercapai.

Berdasarkan uraian-uraian diatas maka perlu ditegaskan lagi bahwa sejurus dengan hakekat hukum pajak atau hukum fiskal sebagai keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut wajib pajak), maka aturan hukum pajak di Indonesia harus mengacu kepada sumber-sumber hukum pajak yang dikemukakan tersebut, karena dari sumber-

¹⁸ Frans Vanistendael. "Legal Framework for Taxation." In *Tax Law Design and Drafting 1*. International Monetary Fund (1996): 14.

sumber hukum tersebutlah lahir rason d'tre hak preferensi negara atas utang pajak.

3. Conclusion

Pancasila dan UUD RI 1945 merupakan dasar filosofi dan sumber hukum formil pemungutan pajak di Indonesia telah menempatkan pajak sebagai faktor yang sangat penting bagi eksistensi negara sejalan dengan tujuan negara yang tertinggi yang akan dicapai oleh kedua sumber hukum tersebut. Dari UUD

RI 1945 ini juga dipertegas melekatnya Preferensi negara atas utang pajak adalah bagian dari kekuasaan negara sebagai fiskus. Kekuasaan negara sebagai fiskus adalah kekuasaan pemerintahan negara dalam rangka mengatur terselenggaranya pemungutan pajak. Untuk itu maka kekuasaan dimaksud akan meliputi kekuasaan membuat aturan pajak, dan kekuasaan memungut pajak adalah perwujudannya.

REFERENCES

- Abbon, Thomas. "Pancasila Sebagai Dasar Falsafah Pajak di Indonesia." *to-ra* 5, no. 1 (2019): 26-30.
- Asshiddiqie, Jimly. *Konstitusi ekonomi*. Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2010.
- Ayza, S. H. Bustamar. *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Kencana, 2016.
- Budiono, Herlien. *Kumpulan Tulisan Hukum Perdata di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2016.
- Darussalam, and Danny Septriadi. *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak: Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*. Jakarta: Grasindo, 2006.
- Febrian. *Hirarki Aturan Hukum di Indonesia*. Surabaya: Universitas Airlangga, 2004.
- Febrian. *Hirarki Aturan Hukum di Indonesia*. Surabaya: Program Pasca Sarjana Universitas Airlangga, 2004.
- Febriansyah, Reza Fikri. "Eksistensi dan Prospek Pengaturan Perppu Dalam Sistem Norma Hukum Negara Republik Indonesia." *Jurnal Legislasi Indonesia* 6, no. 4 (2018): 667-682.
- Hadjon, Philipus M. *Analisis terhadap UU No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*. In makalah dalam Seminar Hukum Nasional Implementasi UU, 2005.
- Harahap, Krisna, and Sri Soemantri Martosoewignyo. *Konstitusi Republik Indonesia dari proklamasi hingga reformasi*. Bandung: Grafiti Budi Utami, 2004.
- Hooker, Michael Barry. *Adat law in modern Indonesia*. Oxford: Oxford University Press, 1978.
- Marsuni, Lauddin. *Hukum dan kebijakan perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press, 2006.
- Soebekti, R. Tobias. *Dasar-dasar Perpajakan*. Jakarta: Universitas Terbuka, 1993.
- Soemitro, Rochmat, and Dewi Kania Sugiharti. *Asas dan Dasar Perpajakan 1 (Edisi Revisi)*. Bandung: PT Refika Aditama, 2010.
- van der Vlies, Inge Cornelia. *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving: het legaliteitsbeginsel*. Denn Haag: Vuga, 1984.
- Vanistendael, Frans. "Legal Framework for Taxation." In *Tax Law Design and Drafting 1*. International Monetary Fund (1996): 14.