

# ANALISIS YURIDIS ASAS FREIES ERMESSEN DALAM MENYELENGGARAKAN FUNGSI PAJAK

Ahmad Yani Jamal / D 10112080

I : Dr. H. Abdul Rasyid Thalib, S.H., M.H.

II : Dr. Rahmat Bakri, S.H., M.H.

## ABSTRAK

*Tulisan ini bertujuan untuk mengetahui penerapan diskresi dalam menyelenggarakan fungsi pajak dan untuk mengetahui tolok ukur serta bentuk atau mekanisme pengujian asas freies ermessen manakala terjadi kerugian bagi masyarakat. Pada dasarnya freies ermessen muncul karena sebagai ketentuan tertulis (written law), peraturan perundang-undangan memiliki jangkauan yang terbatas bila dibandingkan dengan perubahan atau perkembangan masyarakat yang semakin cepat, sementara pada prinsipnya badan/pejabat administrasi pemerintahan tidak boleh menolak untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan alasan hukumnya tidak ada ataupun hukumnya ada tetapi tidak jelas sepanjang hal tersebut masih menjadi kewenangannya, untuk itu asas freies ermessen hadir sebagai dasar pemerintah untuk membuat peraturan kebijakan agar penyelenggaraan fungsi pajak dapat terlaksana sebagaimana mestinya. Meskipun demikian kesewenang-wenangan maupun kelalaian pejabat administrasi negara bisa saja terjadi dan mengakibatkan kerugian. Sehingga untuk mencegah kemungkinan terjadinya kesewenang-wenangan atau kelalaian pejabat administrasi negara yang mengakibatkan kerugian untuk itu, maka diperlukan adanya tolok ukur dan pengujian terhadap peraturan tersebut.*

**Kata kunci :** *penerapan freies ermessen, tolok ukur, pengujian.*

## I. PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Indonesia sebagai negara hukum modern dalam arti materiil menganut paham negara kesejahteraan (*welfare state*). Sebagaimana dalam pembukaan UUD NRI 1945 alinea keempat terdapat tujuan negara Indonesia. Salah satu tujuannya adalah untuk memajukan kesejahteraan umum

sehubungan dengan hal itu untuk menciptakan masyarakat yang sejahtera dibutuhkan biaya-biaya yang cukup besar. Oleh karena itu, untuk mewujudkannya pemerintah mencari pembiayaan dengan cara menarik pajak. Pada dasarnya pajak terdiri atas dua fungsi, yakni fungsi keuangan (*budgeter*) dan fungsi mengatur (*regulerend*). Fungsi keuangan yaitu

pajak dijadikan sebagai alat atau instrumen yang digunakan untuk memasukan dana yang sebesar-besarnya ke dalam kas negara. Sedangkan fungsi mengatur pajak digunakan untuk mengatur dan mengarahkan masyarakat ke arah yang di kehendaki pemerintah (ekonomi dan sosial).<sup>1</sup>

Pajak pada umumnya adalah peralihan kekayaan dari masyarakat ke kas negara, yang diatur berdasarkan undang-undang dan bersifat memaksa. Sebagaimana dalam pasal 23 A UUD NRI 1945 menyatakan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Sebagaimana pengertian pajak menurut pasal 1 Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999, selanjutnya ditulis UU KUP) menyatakan “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi, atau

badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara, bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Namun penyelenggaraan pemerintahan (fungsi pajak) berdasarkan undang-undang bisa saja tidak mampu mengikuti perkembangan yang ada di masyarakat untuk itu, pemerintah dapat menerapkan konsep *freies ermessen* untuk menyelenggarakan fungsi pemerintahan dan fungsi pajak apabila peraturan perundang-undangan tidak jelas atau tidak mengatur.

Konsep *freies ermessen* adalah asas yang bertujuan untuk mengisi kekurangan atau melengkapi asas legalitas supaya cita-cita negara hukum kesejahteraan dapat diwujudkan karena asas ini memberikan keleluasaan bertindak kepada pemerintah, untuk melaksanakan tugas-tugasnya tanpa terikat kepada undang-undang. Asas *freies ermessen* atau asas diskresi merupakan asas yang lahir karena akibat ketidak mampuan asas legalitas dalam memenuhi tuntutan ide negara hukum material untuk mewujudkan kesejahteraan umum. Sehubungan

---

<sup>1</sup> Syofrin syofyan. *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, PT Refika Aditama. Bandung, 2004 hal 11.

dengan hal itu, maka dalam menyelenggarakan fungsi pajak, asas *freies ermessen* diterapkan untuk mengisi kekurangan undang-undang perpajakan dengan cara membuat peraturan kebijakan baik yang bersifat terikat maupun bebas. Namun yang menjadi permasalahannya adalah, bagaimana jika tindakan pemerintah dalam menerapkan *freies ermessen* (membuat peraturan kebijakan) mengakibatkan kerugian bagi masyarakat (wajib pajak). Sementara sebagaimana yang kita ketahui bersama bahwasanya peraturan kebijakan bukanlah termaksud peraturan perundang-undangan. Namun meskipun demikian, pengujian terhadap peraturan kebijakan harus dapat dilakukan agar dapat mencegah kemungkinan kesewenang wengan atau kelalaian pejabat administrasi negara yang dapat mengakibatkan kerugian.

### **B. Rumusan masalah**

1. Bagaimana penerapan asas *freies ermessen* dalam menyelenggarakan fungsi pajak?
2. Apakah tolok ukur dan bentuk pengujian penerapan asas *freies ermessen* ?

## **II. PEMBAHASAN**

### **1. Penerapan Asas Freies Ermessen Dalam Penyelenggaraan Fungsi Pajak**

Pemungutan pajak pada dasarnya haruslah berdasarkan undang-undang karena pajak adalah suatu iuran, atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara yang sifatnya memaksa Sebagaimana dalam pasal 23 A UUD NRI 1945 menyatakan; “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Namun karena sebagai ketentuan tertulis (*written law*), memiliki jangkauan yang terbatas apabila dibandingkan dengan perubahan atau perkembangan masyarakat yang semakin cepat, sehubungan dengan hal itu, maka bisa saja dalam suatu waktu pemerintah tidak bisa memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan alasan belum ada peraturan yang mengatur. Sementara pada prinsipnya pejabat administrasi pemerintahan tidak boleh menolak untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan alasan hukumnya tidak ada ataupun hukumnya ada tetapi tidak jelas

sepanjang hal tersebut masih menjadi kewenangannya.

“Bagir Manan menyatakan bahwa pembuatan undang-undang bagaikan deret hitung sedangkan perubahan masyarakat bertambah seperti deret ukur”.<sup>2</sup>

Sehubungan dengan hal itu, maka pemerintah dapat menerapkan *freies ermessen* dalam menyelenggarakan fungsi pajak karena pemerintah harus dapat mengakomodir kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan peningkatan perkembangan ekonomi negara maupun masyarakat. Sehingga untuk menunjang semua itu diperlukan penerapan kebijaksanaan yang fleksibel, cepat, efektif dan efisien sehingga ada penyesuaian-penyesuaian dalam kehidupan bernegara. Dalam hal ini, maka konsep *freies ermessen* merupakan solusi bagi pemerintah untuk bertindak jika terjadi kondisi dimana undang-undang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan.

Sebagaimana dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan. (Lembaran

---

<sup>2</sup> *Ibid*, hal 11.

Negara Republik Indonesia Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor Nomor 5601, selanjutnya ditulis dengan UU AP). Menyatakan bahwa “Diskresi adalah Keputusan dan/atau Tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan oleh Pejabat Pemerintahan untuk mengatasi persoalan konkret yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam hal peraturan perundang-undangan memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan.”

Sebagaimana pula yang dijelaskan oleh Jumangraini dalam bukunya yang berjudul Hukum Administrasi negara menyatakan bahwa Pemerintah wajib memberikan perlindungan kepada masyarakat baik di bidang politik, maupun di bidang sosial, budaya, dan ekonomi. Karenanya untuk menjalankan tugasnya, pemerintah melakukan asas *freies ermessen* atau diskresi dalam berbagai tindakan masyarakat untuk mencapai tujuan negara yaitu kesejahteraan sosial.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Jum Anggraini, *Hukum Administrasi Negara*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2012, hal 40.

Oleh karena itu, asas *freies ermessen* adalah hal yang tidak lagi terelakan dalam tatanan bentuk negara kesejahteraan modern, terutama di era globalisasi. Karena keberadaan *freies ermessen* tentu saja dapat menjadi salah satu instrumen pemerintah dalam mengendalikan kebijakan pendapatan negara ke arah yang kondusif atau stabil. Sehingga dapat dikatakan bahwa *freies ermessen* merupakan *condition sine quanon* yang juga diperlukan dalam menyelenggarakan fungsi pajak, sehubungan dengan, hal itu administrasi negara tidak boleh menolak untuk mengambil keputusan ataupun bertindak dengan dalih ketiadaan peraturan perundang-undangan (*rechtsvacuum*).

Sebagaimana yang di kemukakan oleh Ridwan H.R. yang menyatakan bahwa *freies ermessen* muncul sebagai alternatif untuk mengisi kekurangan dan kelemahan di dalam penerapan asas legalitas (*wetmatigheid van bestuur*).<sup>4</sup>

Sehubungan dengan hal itu, maka pemerintah dapat menerapkan *freies*

*ermessen* dengan cara membuat peraturan kebijakan. Undang-undang Nomor 12 tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Nomor 82 Tahun 2011, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5234, selanjutnya ditulis UU PPP) tidak memberikan pengertian yang komprehensif tentang peraturan kebijakan.

Sehubungan dengan hal itu, untuk mengkonstruksikan pengertian dari peraturan kebijakan di Indonesia dapat dilakukan dengan mengacu pada pendapat ahli hukum.

Menurut R.M. Gerindro Pringgodigdo, kebijaksanaan adalah serangkaian tindakan dan kegiatan yang direncanakan oleh pemerintah atau dengan melibatkan para pakar, non pemerintah atau swasta, untuk mencapai tujuan atau sasaran yang dicita-citakan. Sedangkan peraturan kebijakan adalah keputusan yang bersifat pengaturan (tertulis) atau keputusan tertulis atau lisan yang berkaitan erat dengan kekuasaan atau wewenang diskresi.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Hotma P. Sibuea. *Asas-asas Negara Hukum Peraturan Kebijakan, Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik, & Asas-asas umum pemerintahan yang baik*, Erlangga Jakarta, 2010, hal 70.

---

<sup>5</sup> Viktor Imanuel W. Nalle. *Konsep Uji Materiil (kajian pembentukan dan uji materiil peraturan kebijakan di Indonesia)*, Setara Press, Jawa Timur, hal 32.

Sedangkan menurut Philpus.M. Hadjon, menyatakan bahwa peraturan kebijakan pada hakekatnya merupakan produk dari perbuatan tata usaha negara yang bertujuan menampakan keluar suatu kebijakan tertulis tanpa didasarkan pada kewenangan pembuatan peraturan dari badan atau pejabat tata usaha negara yang menciptakan peraturan kebijaksanaan tersebut.<sup>6</sup>

Sehubungan dengan hal itu, maka jenis peraturan kebijakan yang dihasilkan dari *freies ermessen* dapat dibedakan menjadi dua yaitu terikat dan bebas. Adapun yang terikat yaitu Membentuk peraturan perundang-undangan dalam arti materil pada suatu pihak dan dilain pihak membuat ketetapan (*beshiking*). Peraturan perundang-undangan dalam arti materil disini yaitu adalah ketentuan yang betuknya peraturan perundang-undangan yang tingkat dan derajatnya dibawah undang-undang seperti, Peraturan pemerintah (PP), Peraturan Presiden (PERPRES), Peraturan Menteri (PERMEN).

Sedangkan yang bebas adalah peraturan Kebijakan yang dalam arti

formil seperti Surat Edaran (SE), Pengumuman, Petunjuk Pelaksanaan. Tujuan diskresi dan syarat untuk menggunakan diskresi diatur dalam pasal 24 UU AP yaitu sesuai dengan tujuan Diskresi, tidak bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, sesuai dengan AUPB, berdasarkan alasan-alasan yang objektif, tidak menimbulkan Konflik Kepentingan dan dilakukan dengan iktikad baik. Berdasarkan pasal tersebut menunjukkan bahwa diskresi harus memiliki suatu tujuan.

Adapun tujuannya yaitu untuk menyelenggarakan pemerintahan, mengisi kekosongan hukum, memberikan kepastian hukum, dan mengatasi stagnasi pemerintahan dalam keadaan tertentu guna kemanfaatan dan kepentingan umum.

Adapun lingkup diskresi meliputi ; pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang memberikan suatu pilihan Keputusan dan/atau Tindakan, pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena peraturan perundang-undangan tidak mengatur, pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena peraturan

---

<sup>6</sup> **Ibid.** hal 35.

perundang-undangan tidak lengkap atau tidak jelas, dan pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena adanya stagnasi pemerintahan guna kepentingan yang lebih luas.

Sehubungan dengan hal itu, maka pemerintah dapat melengkapi asas legalitas dengan peraturan kebijakan yang tentu berguna untuk menunjang peningkatan pertumbuhan ekonomi serta sosial yang sesuai dengan tujuan negara melalui fungsi pajak. seperti membuat peraturan kebijakan guna meningkatkan pemasukan pajak untuk menunjang pembangunan nasional (fungsi keuangan), atau membuat peraturan kebijakan guna menstabilkan ekonomi, (fungsi mengatur).

Namun tentu saja hal itu harus tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan dan konsep perpajakan. Sebagaimana konsep perpajakan yang telah dikemukakan oleh Adam Smith dalam bukunya *Wealth Of Nations* tentang *The Four Maxims* dengan uraian sebagai berikut: (a) Pembagian tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan penghasilan yang dinamikanya masing-masing dibawah perlindungan

pemerintah (asas equality). Dalam asas equality ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi diantara wajib pajak. (b) Pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (certain) dan tidak mengenal kompromis. Dalam asas certainty ini, kepastian hukum yang dipentingkan adalah yang mengenai ketentuan atau waktu pembayaran; (c) Pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi para wajib pajak yaitu diterimanya penghasilan keuntungan yang akan dikenakan pajak (convenience of payment. (d) Pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya, jangan sekali-kali biaya pemungutan pajak melebihi pemasukannya (efficiency).<sup>7</sup> Adapun contoh penerapan asas freies ermesen dalam menyelenggarakan fungsi pajak (keuangan) adalah seperti yang dilakukan oleh direktur jenderal pajak pada tahun 2012 yaitu dengan membuat Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-09/PJ/2012 tentang Perubahan atas Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2011 tentang Pedoman Teknis Sensus Pajak

---

<sup>7</sup> H.Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1999, hal. 32.

Nasional sebagai regulasi agar dapat melaksanakan Sensus Pajak Nasional (SPN) yang berguna untuk mengumpulkan data Wajib Pajak demi menggali potensi perpajakan.

Adapun kondisi yang ingin dipenuhi dalam pemungutan pajak yaitu: Jangan sampai ada wajib pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajiban perpajakannya, Jangan sampai ada objek pajak yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak kepada fiskus, dan Jangan sampai ada objek pajak yang terlepas dari pengamatan atau perhitungan fiskus sedangkan contoh penerapan asas *freies ermessen* dalam menyelenggarakan fungsi pajak mengatur dapat dilihat dengan adanya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-11/Pj/2016 Tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengenai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

Hal ini menunjukkan bahwa adanya penerapan asas *freies ermessen* yang dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam menyelenggarakan fungsi mengatur di bidang perpajakan.

## **2. Tolok Ukur Dan Bentuk Pengujian *Freies Ermessen***

### **a. Tolok ukur *Freies ermessen***

*Freies ermessen* sebagai kebebasan bertindak perlu memiliki tolok ukur karena pemerintah sebagai pejabat administrasi negara tidak boleh membuat suatu kebijakan yang mengakibatkan kerugian kepada masyarakat, dan harus dapat mempertanggungjawabkan tindakanya secara hukum dan juga secara moral.

Adapun fungsi tolok ukur *freies ermessen* adalah untuk mencegah kemungkinan terjadinya tindakan kesewenang-wenangan atau kelalaian pejabat administrasi negara, sebab kesewenang-wenangan dan kelalaian pejabat administrasi negara dapat berpengaruh terhadap warga masyarakat sebagai contoh akan timbul pelanggaran hak-hak warga masyarakat, dan kekacauan tata tertib norma-norma hukum. Kesewenang-wenangan dan kelalaian dalam penyelenggaraan pemerintahan tidak mustahil akan terjadi jika pejabat administrasi negara yang memiliki kebebasan untuk menetapkan (menggariskan) suatu kebijakan tidak diawasi dalam membentuk peraturan kebijakan.

Tolok ukur *freies ermessen* untuk pemerintah dalam melaksanakan

tindakannya sebagai pejabat administrasi negara saat ini yaitu adalah UU AP yang dimana di dalamnya mencantumkan persyaratan diskresi atau *freies ermessen*. Adapun persyaratannya yaitu harus sesuai dengan Asas-asas umum pemerintahan yang baik, dan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Adapun untuk mengetahui apakah pejabat administrasi negara telah melakukan penyalahgunaan wewenang atau tidak maka juga dapat di ukur berdasarkan asas spesialisasi (*specialiteitsbeginsel*) dimana dalam hukum administrasi, setiap pemberian wewenang kepada suatu badan atau kepada pejabat administrasi negara selalu disertai dengan “tujuan dan maksud” diberikannya wewenang itu, sehingga penerapan wewenang itu harus sesuai dengan “tujuan dan maksud” diberikannya wewenang itu. Dalam hal ini apabila penggunaan wewenang tersebut tidak sesuai dengan tujuan dan maksud pemberian

wewenang itu maka telah melakukan penyalahgunaan wewenang.<sup>8</sup>

Selain itu, juga menggunakan asas spesialisasi karena asas ini dijadikan sebagai landasan bagi kewenangan pemerintah untuk bertindak dengan mempertimbangkan pada suatu tujuan. Setiap kewenangan pemerintah (*bestuurs bevoegdheid*) diatur oleh peraturan perundang-undangan dengan suatu tujuan tertentu yang pasti. Dari sudut hukum administrasi spesialisasi disebut sebagai suatu rangkaian peraturan yang berkaitan dengan kepentingan umum tertentu. Dalam hal ini bahayanya adalah bahwa terdapat pertentangan antara berbagai peraturan tersebut.<sup>9</sup>

#### **b. Bentuk pengujian *freies ermessen***

Selain harus mengetahui tolok ukur, penerapan *freies ermessen* juga sangat perlu diuji dan dipersoalkan secara hukum. Pengujian peraturan kebijakan diperlukan untuk menegakan keadilan hukum akan tindakan yang telah dilakukan oleh pejabat administrasi yang mengakibatkan kerugian bagi

---

<sup>8</sup> Abdul Latif. *Hukum Administrasi Negara dalam Praktik Tindak Pidana Korupsi*, Prenada Media Group, Jakarta, hal 20.

<sup>9</sup> *Ibid*, hal 21.

masyarakat dalam hal ini adalah wajib pajak..

Namun bagi warga masyarakat yang dirugikan terhadap keputusan pejabat administrasi pemerintahan, maka dapat mengajukan keberatan kepada badan atau pejabat pemerintahan sedangkan jika tindakan tersebut ditolak maka masyarakat dapat mengajukan banding kepada atasan pejabat. Namun jika masyarakat tidak menerima atas penyelesaian banding oleh Atasan Pejabat, maka barulah warga masyarakat dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan. Sebagaimana dalam Pasal 75-76 UU AP. Meskipun demikian UU AP tentu saja memiliki kekurangan karena hanya terbatas pada keputusan yang lahir karena adanya kewenangan diskresi saja dan tidak mengatur secara umum tindakan administrasi pemerintahan seperti mengenai bagaimana proses keberatan terhadap penggunaan peraturan kebijakan yang dianggap merugikan baik yang bersifat bebas (formil) maupun terikat (materil).

Dalam penyelenggaraan perpajakan yang berdasarkan kewenangan diskresi pejabat administrasi negara pengujianya dapat dilakukan oleh Hakim Mahkamah

Agung (MA) namun hanya jika dalam tindakan pemerintah tersebut diduga telah terjadi tindakan atau melampaui wewenang, atau sewenang-wenang. Sebagaimana dalam Surat Edaran Mahkamah Agung tanggal 25 februari 1977 No. MA/Pemb/0159/77 yang menyatakan bahwa perbuatan kebijakan penguasa tidak termasuk kompetensi pengadilan untuk menilainya, kecuali ada unsur sewenang-wenang dan penyalahgunaan wewenang.

Sehingga dengan demikian, bentuk atau mekanisme, yang tepat digunakan untuk menguji penerapan *freies ersehen* yang berbentuk peraturan kebijakan adalah menggunakan metode *executive review* karena metode ini merupakan mekanisme uji material yang paling relevan dilakukan untuk semua jenis peraturan kebijakan. Hal ini relevan karena Asas *Contarius actus* menempatkan peraturan kebijakan yang merupakan produk eksekutif dapat dicabut oleh eksekutif. Uji material oleh eksekutif memiliki acuan yang berbeda dibandingkan oleh uji material oleh yudisial. Karena uji material oleh yudisial terbatas pada menguji apakah sebuah peraturan

perundang-undang dibawah undang-undang bertentangan dengan undang-undang atau tidak.

Sedangkan mekanisme *executive review*, khususnya terhadap peraturan kebijakan, tidak terbatas pada apakah peraturan tersebut bertentangan dengan undang-undang. Sehingga pengujian terhadap peraturan kebijakan juga berdasarkan asas-asas umum pemerintahan yang baik dan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik pula. karena pembentukan peraturan kebijakan dilatar belakangi oleh diskresi *freies ermessen*.<sup>10</sup>

Selain itu, perlu dipertimbangkan juga *executive review* bukan hanya oleh pejabat/lembaga yang membuat peraturan kebijakan tersebut tetapi juga oleh pejabat/lembaga yang secara structural berada diatas pembentuk peraturan kebijakan. Sehubungan dengan hal itu, maka *executive review* merupakan mekanisme yang relevan untuk menguji peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang dan peraturan kebijakan yang dikeluarkan oleh pemerintah.

Adapun mekanisme *executive review* bagi peraran kebijakan dapat ditindak lanjuti dengan mengeluarkan jenis peraturan yang sama untuk mencabut peraturan sebelumnya. Misalnya peraturan kebijakan material berupa peraturan menteri dapat dicabut dengan cara mengeluarkan peraturan menteri baru yang menyatakan pencabutan peraturan yang dimaksud.

Sedangkan dalam peraturan kebijakan formal dengan format surat edaran atau intruksi tidak memerlukan *executive review* yang ditindaklanjuti dengan pencabutan surat edaran. Eksekutif cukup mengeluarkan peraturan kebijakan formal yang berisi arahan atau intruksi yang menyatakan hal yang berbeda dari peraturan kebijakan sebelumnya.<sup>11</sup>

Sehubungan dengan hal itu, maka secara teoritis, perlindungan hukum dalam pelaksanaan peraturan kebijakan formal harus dikembalikan dalam bentuk peraturan kebijakan yang karakternya adalah tuntunan atau arahan dari pejabat atasan kepada bawahan. Oleh karena itu, jika terdapat Surat Edaran (SE) dari pemerintah yang ditujukan kepada

---

<sup>10</sup> Victor Imanuel W. Nalle, **Op.cit**, hal. 145.

---

<sup>11</sup> **Ibid**, hal 147.

masyarakat umum maka Surat Edaran (SE) tersebut tidak mengikat umum. Pemerintah juga tidak dapat memaksakan pelaksanaan Surat Edaran (SE) tersebut secara langsung kepada masyarakat umum. Jika pemerintah kemudian memaksakan pelaksanaan Surat Edaran (SE) tersebut kepada masyarakat umum dan pelaksanaannya mengakibatkan kerugian, maka pemerintah dalam hal ini bertanggung gugat atas tindakan pemerintahan tersebut. Berdasarkan konsep tanggung gugat pemerintah secara luas, pemerintah harus memberikan kompensasi untuk setiap kerugian yang disebabkan secara langsung atau tidak langsung, secara material atau immaterial, terhadap warganya. Dalam konteks kerugian yang disebabkan pelaksanaan peraturan kebijakan, gugatan terhadap pemerintah tidak dapat dilakukan melalui peradilan administrasi. Oleh karena itu gugatan terhadap pemerintah dapat dilakukan melalui peradilan umum atau dasar perbuatan melanggar hukum oleh pemerintah (*onrechtmatige overheidsdaad*).<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> *Ibid*, hal. 166.

### III. PENUTUP

#### a. Kesimpulan

1). Penerapan *freies ermessen* dalam penyelenggaraan fungsi pajak adalah peraturan kebijakan baik yang bersifat terikat (materil) maupun bebas (Formil), untuk itu *freies ermessen* merupakan solusi bagi pemerintah untuk bertindak jika terjadi kondisi dimana undang-undang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan, guna untuk mengikuti perkembangan yang ada dimasyarakat. Adapun contoh penerapan diskresi dalam menyelenggarakan fungsi pajak keuangan seperti adanya Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-09/PJ/2012 tentang Perubahan atas Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2011 tentang Pedoman Teknis Sensus Pajak Nasional yang dijadikan regulasi untuk melaksanakan Sensus Pajak Nasional demi menggali potensi perpajakan, sedangkan contoh penerapan diskresi dalam menyelenggarakan fungsi pajak mengatur yaitu adanya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per – 11/Pj/2016 Tentang Pengaturan Lebih

Lanjut Mengenai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak, guna memberikan penjelasan lebih lanjut terhadap Undang-Undang Pengampunan Pajak yang belum jelas.

2). Adapun tolok ukur *freies ermessen* adalah Asas-asas umum pemerintahan yang baik dan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Sedangkan untuk mengetahui apakah pejabat administrasi negara telah melakukan penyalahgunaan wewenang atau tidak maka dapat diukur berdasarkan asas spesialisitas dan asas *spesialisasi*. Namun bagi warga masyarakat yang dirugikan terhadap keputusan pejabat administrasi pemerintahan, maka hal yang dapat dilakukan adalah mengajukan keberatan kepada badan atau pejabat pemerintahan sedangkan jika tindakan tersebut ditolak maka masyarakat dapat mengajukan banding kepada atasan pejabat. Namun jika masyarakat tidak menerima atas penyelesaian banding oleh Atasan Pejabat, maka barulah warga masyarakat dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan, sehingga untuk itu, penyelenggaraan perpajakan yang

diterapkan karena *freies ermessen* pengujianya dapat dilakukan oleh Hakim Mahkamah Agung (MA) namun hanya jika dalam tindakan pemerintah tersebut diduga telah terjadi tindakan atau melampaui wewenang, atau sewenang-wenang. Dengan demikian tindakan pengujian terhadap peraturan kebijakan yang bersifat materil (terikat) maupun bebas (Formil) baiknya dilakukan dengan mekanisme *executive review* karena mekanisme ini merupakan mekanisme uji material yang paling relevan dilakukan untuk semua jenis peraturan kebijakan yang dianggap bermasalah atau merugikan. Hal ini relevan karena Asas *Contarius actus* menempatkan peraturan kebijakan yang merupakan produk eksekutif dapat dicabut oleh eksekutif.

#### **b. Saran**

Karena Asas *Freies Ermessen* dan kehidupan bernegara yang hendak dicapai yakni kesejahteraan rakyat maka sudah seharusnya jika pejabat dalam membuat kebijakan di bidang perpajakan perlu memperhatikan tindakannya untuk menggunakan kewenangan diskresi tersebut,

sehingga tidak mengakibatkan kerugian bagi masyarakat atau wajib pajak, maupun negara, agar dapat membawa ekonomi negara dan ekonomi masyarakat ke arah yang kondusif atau stabil dan maju (berkembang).

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku

- Abdul Latif, *Hukum Administrasi Negara dalam Praktik Tindak Pidana Korupsi*, Prenada Media Group, Jakarta, 2014.
- H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 1999.
- Hotma. P. Sibuea, *Asas-asas Negara Hukum Peraturan Kebijakan, Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik, & Asas-asas umum pemerintahan yang baik*, Erlangga, Jakarta., 2010.
- Jum Anggraini, *Hukum Administrasi Negara*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2012.
- Syofrin Syofyan, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, PT Refika Aditama, Bandung, 2004.
- Victor Imanuel W. Nalle, *Konsep Uji Materiil (Kajian Pembentukan dan Uji Materiil Peraturan Kebijakan di Indonesia)*, Setara Press, Jatim, 2014.

### B. Peraturan Perundang-Undangan

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999).
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Nomor 82 Tahun 2011, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5234).

4. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan. (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor Nomor 5601).
5. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak (Lembaran Negara Nomor 131 Tahun 2016, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5899).

#### **BIODATA PENULIS**



**Nama** : Ahmad yani Jamal  
**Tempat Tanggal Lahir:** Pare-pare, 28, Agustus 1994  
**Alamat Rumah** : Jl. Padat Karya Tondo  
**Alamat Email** : Ahmadyanijamalahmad@gmail.com  
**No. Telp/Hp** : 082292811913