

# Penyelundupan hukum sebagai metode penghindaran pajak oleh UMKM perspektif teori pembangkangan hukum Ronald Dworkin

Afnan Misbachul Safly

Program Studi Hukum Ekonomi Syariah, Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang

e-mail: [afnanmisbachussafly@gmail.com](mailto:afnanmisbachussafly@gmail.com)

## Kata Kunci:

Pajak; Ronald Dworkin;  
UMKM

## Keywords:

Tax; Ronald Dworkin;  
UMKM

## ABSTRAK

Pajak merupakan salah satu urgensi dalam aspek berjalannya sebuah negara, UMKM adalah salah satu wajib pajak yang jumlahnya tidak sedikit, saat ini tahun 2022 jumlah UMKM di Indonesia mencapai 64,19 juta dengan kontribusi terhadap PDB sebesar 61,97% atau senilai 8.573,89 triliun rupiah (Badan Pusat Statistik, 2022). Atas dasar demikian pajak yang berasal dari UMKM wajib pajak nominalnya besar sehingga ada pembangkangan terhadap hukum dalam hukum pajak mengenai tax avoidance dan tax evasion. Dalam artikel ini mengkaji tentang Bagaimana UMKM melakukan tindakan pengelakan terhadap pajak dan pembangkangan hukum perspektif teori pembangkangan hukum Ronald Dworkin serta beliau pada hukum positif dalam hal ini adalah peraturan hukum pajak. Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif dengan fakta atau fenomena-fenomena sosial dari data empiris yang tersedia kemudian menganalisisnya dengan upaya teoritis berdasarkan hasil yang diamati melalui sumber hukum atau bahan hukum. Didukung dengan pendekatan filsafat moral dengan memandang paradigma pada realitas sosial sebagai sesuatu yang dinamis, penuh makna dan interaktif. Menurut pandangan Ronald Dworkin pembangkangan hukum terbagi menjadi 2 dimensi yang berbeda satu sisi yaitu conscientious disobedience dan sisi lain lawlessness disobedience keduanya disimpulkan berdasarkan prinsip-prinsip yang melatarbelakangi para subjek hukum (UMKM) dalam melakukan tindakan pembangkangan hukum tersebut.

## ABSTRACT

Tax is one of the urgencies in the running aspects of a country, UMKM are one of the taxpayers whose numbers are not small, currently knowing 2022 the number of UMKM in Indonesia reaches 64.19 million with a contribution to GDP of 61.97% or worth 8,573.89 trillion rupiah. On this basis, the tax originating from UMKM is a large nominal taxpayer so that there is defiance of the law in tax law regarding tax avoidance and tax evasion. This article examines how UMKM carry out tax evasion and legal defiance from the perspective of Ronald Dworkin's theory of legal defiance and his positive law in this case is tax law regulations. This research uses qualitative research methods with facts or social phenomena from available empirical data and then analyses them with theoretical efforts based on the results observed through legal sources or legal materials. Supported by a moral philosophy approach by looking at the paradigm of social reality as something dynamic, meaningful and interactive. According to Ronald Dworkin's view, legal disobedience is divided into two different dimensions, one side is conscientious disobedience and the other is lawlessness disobedience, both of which are concluded based on the principles behind the legal subjects (UMKM) in carrying out these acts of legal disobedience.



This is an open access article under the [CC BY-NC-SA](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/) license.

Copyright © 2023 by Author. Published by Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang.

## Pendahuluan

Para pelaku UMKM yang semakin semakin dominan di Indonesia dibandingkan dengan jenis usaha lainnya, sektor UMKM mempunyai urgensi dalam peranan ekonomi di Indonesia, mengingat dari jumlah pengusaha yang terdaftar sekitar 57 juta dimana ada 52,5 juta diantaranya adalah UMKM, dengan demikian maka pajak sektor ini merupakan sektor yang strategis dalam membangun ekonomi Indonesia dari pendapatan pajak dari UMKM wajib pajak. Maka untuk mengawal keberlangsungan ekosistem pajak daripada sektor UMKM hukum positif mengenai pajak telah lahir dengan bentuk Undang-undang dan Peraturan pemerintah tentang pajak UMKM.

Dasar hukum mengenai pajak UMKM mengacu pada Undang-Undang 16 tahun 2009 dimana peraturan tersebut menyempurnakan UU no 6 tahun 1983 tentang pemberlakuan pajak untuk UMKM ketentuan yang diatur didalamnya secara umum. Adapun peraturan perpajakan lainya yaitu Peraturan Pemerintah yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 yang telah diubah dan disempurnakan dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 yang berisi tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPn). Namun dalam penelitian ini mengacu pada pajak penghasilan (PPh) dengan dasar hukum Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 yang telah disempurnakan dan diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 yang berisi tentang Pajak Penghasilan.

Kemudian dibentuk peraturan pelaksanaanya yaitu Peraturan Pemerintah No 46 tahun 2013 Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang memiliki Peredaran Bruto tertentu yaitu meliputi pengenaan tarif yaitu PPh Final 1% yang ditujukan kepada Wajib Pajak pribadi dan badan yang memiliki penghasilan dengan omzet usaha dibawah 4,8 miliar dalam satu tahun. Peraturan tersebut kemudian disempurnakan dengan dibentuknya Peraturan Pemerintah No 23 tahun 2018 aspek-aspek yang disempurnakan diantaranya pengenaan tarif dan jangka waktu pengenaan pajak untuk orang pribadi maupun badan usaha, Tarif yang sebelumnya sebesar 1% (PP 46 Th 2013) dari penghasilan final atau bruto atas dasar faktor-faktor tertentu kemudian di turunkan menjadi 0,5% (PP 23 Th 2018) dari penghasilan final atau bruto. Ketentuan tersebut mulai berlaku pada tanggal 1 Juli 2018.

Pada tahun 2022 Pajak UMKM diberlakukan yang sejatinya adalah PPh yang tertera pada Pasal 4 ayat (2) yang mekanismenya diatur lebih lanjut melalui Peraturan pemerintah no 23 tahun 2018, dalam peraturan tersebut diterangkan bahwa pengusaha dengan peredaran bruto tertentu dengan omset tidak melebihi Rp 4,8 miliar pertahun maka dikenakan tarif sebesar 0,5%.

Tetapi dengan jumlah UMKM yang banyak sehingga para pelaku usaha masih belum patuh terhadap tarif 0,5% tersebut disebabkan karena beberapa faktor yang mempengaruhi kurangnya pemasukan negara dari sektor ini yang mana padahal pemerintah sudah melakukan penurunan tarif pajak penghasilan dari 1% menjadi 0,5% dimana itu diperuntukan untuk mengembangkan UMKM agar memiliki modal untuk memperbesar usahanya, dilihat dari dampak positifnya memang peraturan pemerintah berdampak positif tetapi tidak signifikan (Siswanto, 2019), jika dilihat dari berlakunya tarif 0,5% tersebut hingga sekarang memang UMKM berkembang sangat pesat, para pelaku

usaha sangat dipermudah dalam hal ini kemudian adapun kemudahan agar UMKM menjadi badan hukum.

Bukti dari berkembangnya UMKM sejak berlakunya tarif pajak penghasilan sebesar 0,5 persen dapat dilihat pada Kementerian Koperasi dan UKM mencatat, jumlah usaha mikro, kecil, dan menengah (UMKM) mencapai 65,47 juta unit pada tahun 2019. Jumlah tersebut naik 1,98% jika dibandingkan pada tahun sebelumnya yang sebesar 64,19 juta unit (Mahdi, 2022). Kemudian setelah tahun 2019 UMKM mengalami penurunan modal dan terpuruk akibat bencana covid-19, setelah sempat mendapat bantuan dari pemerintah yaitu dengan dukungan Pemerintah untuk UMKM melalui program PC-PEN mencapai Rp157,7 triliun pada tahun 2020, Rp117,3 triliun pada tahun 2021, dan Rp64,68 triliun pada tahun 2022. Berkat stimulus pada dunia usaha tersebut, kondisi UMKM yang sempat mengalami penurunan pada awal pandemi pada tahun 2020 dengan kontribusi pada PDB 37,3% dan serapan tenaga kerja 73%, dapat cepat meningkat kembali di tahun 2021 hingga kontribusinya pada PDB menjadi 61,9% dengan serapan tenaga kerja mencapai sebesar 97% (Kemenrian Keuangan, 2022). Sehingga pada tahun ini UMKM sudah merasakan dampaknya dengan capaian terbanyak di Asia Tenggara dan 19,5 juta UMKM sudah menjejaki sistem ekonomi digital sehingga mencapai tahap modernisasi dalam ber-usaha.

Dampak pesatnya perkembangan usaha pada sektor UMKM tentu juga dilihat dari sudut pandang hukum perpajakan di Indonesia akan mengalami polemik, maka sejumlah Hukum positif pun ditetapkan untuk mengawal kebijakan fiskal dalam perpajakan. Penelitian ini akan memandang pelaksanaan hukum pajak pada penyelundupan hukum oleh pelaku usaha UMKM dengan teori Disobedience Ronald Dworkin dan kritisinya terhadap hukum positif. Yang bertujuan agar adanya interpretasi dalam memaknai hukum positif dibidang hukum pajak sehingga sudut pandang dalam memaknai hukum menjadi luas dan tidak terpaku pada satu hukum saja tetapi dapat menggunakan interpretasi meskipun dapat hasil menjadi kritisasi terhadap hukum itu sendiri namun akan menimbulkan sesuatu rasa empati dan moral terhadap pelanggar hukum itu sendiri. Karena jika berbicara tentang pajak maka pajak merupakan sesuatu yang harus mendapatkan pendekatan secara komparatif dan multidisiplin untuk memperoleh pemahaman yang utuh dan benar karena memperhitungkan kompleksitas aspek dan dimensi. Ada ketegangan antara hegemoni dan dominasi, kesukarelaan dan paksaan, ilusi dan harapan (Praswoto, 2015).

## **Pembahasan**

### **Kewajiban Pajak UMKM**

Ada beberapa tarif pajak yang ditetapkan untuk pelaku usaha pada sektor UMKM yang salah satunya adalah pajak penghasilan (PPh) dengan besaran tarifnya yaitu sebesar 0,5% dari penghasilan final per tahun atau melebihi batas peredaran bruto misalnya jika seorang pelaku usaha berpenghasilan dengan omzet Rp100 juta perbulan maka dalam 12 bulan dia mendapatkan Rp1,2 miliar dengan jumlah berikut tidak semuanya dikenakan perhitungan pajak dengan 0,5% tetapi hanya penghasilan diatas peredaran bruto yaitu Rp500 juta, jadi hasil 5 bulan pertama sebesar Rp500 juta

merupakan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) menurut (UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan tahun 2021), kemudian yang dihitung menjadi penghasilan kena pajak adalah jumlah penghasilan (Rp1,2 M) dikurangi PTKP (Rp500 juta) yaitu  $Rp700.000.000 \times 0,5\% = Rp3.500.000$ .

Dengan besaran pajak tersebut hanya diterapkan pada Wajib Pajak (WP) perorangan maupun badan hukum yang sudah mendaftarkan sebagai wajib pajak, dalam hal UMKM maka badan hukumnya bisa berbentuk macam-macam bisa koperasi, firma, CV dll yang syarat pembentukannya harus melalui prosedur yang ditentukan oleh undang-undang sebagai bentuk legalitas usaha, dalam izin administrasi salah satunya adalah dengan membuat NPWP namun dalam praktiknya banyak UMKM yang valuasinya sudah melebihi peredaran bruto belum berbentuk badan hukum sehingga ketentuan perpajakan mengenai usaha tersebut tidak diterapkan secara maksimal, salah satu sebabnya dikarena birokrasi terkait yang sulit maka para pelaku usaha enggan melakukan administrasi tersebut sehingga pada tahun 2019 Presiden Ir. Joko Widodo mencanangkan peraturan terbaru terkait izin usaha yang disebut sebagai OSS (online single submission) Turunan peraturan ini tertuang dalam Peraturan Menteri Koperasi Dan Usaha Kecil Dan Menengah Nomor 2 Tahun 2019 tentang Perizinan Berusaha Terintegrasi Secara Elektronik Bagi Usaha Mikro-Kecil (PermenkopUKM, 2019).

Melalui kemudahan yang diberikan oleh pemerintah sedemikianrupa mulai dari penurunan tarif pajak dari 1% menjadi 0,5% kemudian menyediakan sistem OSS sebagai bentuk kemudahan administrasi adapun program PC-PEN dalam bentuk perhatian pemerintah untuk membangkitkan UMKM pasca pandemi, namun masih banyak UMKM WP tidak berkontribusi dalam penerimaan negara dalam sektor pajak yang salah satunya karena terdapat “political connections” berpengaruh pada penghindaran pajak (Abdani, 2022)

### **Penghindaran Pajak oleh UMKM**

Jika dilihat dari jumlah wajib pajak dibandingkan 99,9% pelaku usaha di Indonesia yang merupakan UMKM dengan jumlah sekitar 65 juta tetapi kurang lebih hanya 2 juta wajib pajak saja. Kata Teten Masduki dalam keterangan resmi, walaupun jumlah wajib pajaknya sudah meningkat, kontribusi pajak UMKM tercatat masih sangat rendah. Berdasarkan data yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, kontribusi Pajak Penghasilan (PPh) final UMKM berjumlah Rp 7,5 triliun atau hanya sekitar 1,1 persen dari total penerimaan PPh secara keseluruhan di tahun yang sama sebesar Rp 711,2 triliun Pada tahun 2019.

Dalam hal ini kepatuhan (Laksono, 2022) wajib pajak bagi otoritas pajak merupakan masalah serius dalam perpajakan di Indonesia karena bukan sesuatu yang mudah agar para wajib pajak untuk patuh membayar pajak begitupun disektor UMKM menjadi masalah utama, tindakan pelanggaran terhadap pajak berupa penyelundupan hukum yang dapat dilakukan oleh para pelaku usaha UMKM di klasifikasikan dari segi legalitas hukumnya menjadi 2 yaitu Tax Avoidance dan Tax Evasion.

**Tax avoidance**

Tax Avoidance yaitu penghindaran pajak secara legal dan sah menurut hukum dengan memanfaatkan sisi lemah dari ketentuan perpajakan pada suatu negara, contohnya: ada banyak perusahaan dalam negeri yang melakukan tindakan penyelundupan hukum di bidang pajak dengan cara mendirikan aliansi usahanya diluar negeri kemudian menghimpun keuntungan-keuntungan yang diperoleh di negara tempat aliansi itu didirikan agar terhindar dari pengenaan pajak di Indonesia (Khoiru, 2013).

Jika didalam perusahaan kecil atau menengah (UMKM) penghindaran pajak seperti ini dapat dilakukan dengan tidak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) karena untuk UMKM sendiri sistem pemungutan pajaknya adalah *Self Assessment* yaitu kesadaran diri atas usahanya untuk menyerahkan beban pajaknya, dilihat dari kesederhanaan UMKM dalam melakukan pembukuan (menyusun laporan keuangan) tentu saja membuat SPT merupakan sesuatu yang sulit sehingga membawa dampak dalam menentukan jumlah penghasilan kena pajak, dengan demikian pelaku usaha kecil secara sadar ataupun tidak sadar telah melakukan tindakan *tax avoidance*, jika dilakukan dengan sadar atau para pelaku usaha mengetahui bahwa mereka telah melakukan pengelakan terhadap pajak dengan melakukan tindakan seperti tidak melaporkan SPT tapi mereka tetap melakukannya karena mendapatkan keuntungan dari hal tersebut maka faktor yang melatarbelakangi tindakan tersebut adalah kelemahan pada sistem pemungutan pajak yang ditetapkan pada UMKM yaitu dengan sistem *Self-assessment*, sehingga tindakan yang dilakukan pelaku usaha dengan tujuan keuntungan pribadi tidak dapat disebut melanggar ketentuan perpajakan di Indonesia, karena para pelaku usaha UMKM yang telah mengetahui celah-celah ketentuan perpajakan di Indonesia sengaja melakukan tindakan penghindaran terhadap pajak (*tax avoidance*) secara sadar demi keuntungan pribadi. Adapun para pelaku usaha yang melakukan tindakan penghindaran pajak secara tidak sadar adalah mereka yang tidak mengetahui ketentuan per pajakan di Indonesia sehingga mereka secara tidak sadar melakukan tindakan penghindaran pajak dengan seperti tidak melaporkan SPT. Permisalan yang disebutkan diatas dalam konteks pada pelaku usaha yang sudah melebihi peredaran bruto di Indonesia. Tindakan-tindakan diatas merupakan penghindaran pajak yang legal secara hukum, dengan demikian para pelaku usaha tidak dapat dijerat dengan pemidanaan yang tertuang dalam Undang-undang no 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan kemudian diperjelas pada Undang-undang no 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan.

**Tax evasion**

Tax Evasion yaitu Pengelakan Pajak adalah usaha aktif wajib pajak dalam hal mengurangi, menghapuskan, manipulasi ilegal terhadap utang pajak atau meloloskan diri dan tidak membayar pajak sebagaimana yang telah terutang menurut aturan perundang-undangan (Palowa, 2018). Beban pajak yang mengikat kepada para pelaku usaha UMKM jika dinilai memberatkan oleh pihak wajib pajak maka wajib pajak akan melakukan upaya penghindaran pajak meskipun dalam ranah yang merupakan tindak pidana.

Macam-macam penghindaran terhadap pajak yang dapat dilakukan oleh UUMKM.

1. Tax evasion dalam bentuk mengurangi beban pajak, dalam bentuk mengurangi beban pajak para pelaku usaha dapat melakukan laporan keuangan dengan mengurangi pundi-pundi keuntungan yang diterima dan menambah beban usahanya, sehingga pajak akan berkurang karena besaran beban pajak ditentukan dari laba yang didapat.
2. Tax evasion dalam bentuk menghapus beban pajak, dalam menghapuskan beban pajak secara ilegal wajib pajak akan seluruh pendapatan agar pada saat pengisian SPT hasilnya akan nihil. Hal ini menjadi celah karena dengan terbitnya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 9/PMK.03/2018 yang mengubah ketentuan dalam PMK No. 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT). Salah satu perubahannya adalah ketentuan pelaporan SPT Masa Nihil. Pada Pasal 10 dalam (PMK No.9/PMK.03/2018) ,menyebutkan bahwa Wajib Pajak dibebaskan dari kewajiban pelaporan SPT Masa Nihil.
3. Tax evasion dalam bentuk memanipulasi beban pajak, dalam bentuk manipulasi ini tertera pada pasal UU KUP tahun 2007 yaitu: Setiap orang yang dengan sengaja:
  - A. Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
  - B. Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak menurut Pasal 39a Ayat 1 (Undang-Undang No 28 Tahun 2007) Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Segala macam bentuk penghindaran pajak (Tax Evasion) diatas merupakan tindakan ilegal yang dapat dikenakan pidana. Namun pada penerapan tindak pidana pada bidang pajak menggunakan asas *Ultimum Remedium* yang tertera pada pasal 44a dan pasal 44b Undang-undang No 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan, bahwa pemidanaan dapat dihentikan dalam tahap penyidikan ketika wajib pajak mengungkapkan dan melunasi beban pajaknya kepada negara, apabila wajib pajak tidak melakukan kewajibannya maka tindakan yang terakhir dilakukan adalah pemidanaan.

### **Teori Pembangkangan Hukum Ronald Dworkin**

Ronald Dworkin adalah seorang filsuf hukum ternama Amerika Serikat, Ia banyak menulis buku tentang hukum dan memandang hukum sebagai interpretasi yang mengedepankan prinsip-prinsip, politik, standar-standar juga aturan-aturan yang menyatu dengan moralitas dalam penerapannya, Ia juga mengkritisi positifisme dan diskresi hakim, Menurutnya hakim terikat oleh prinsip moral dan harus memutuskan sengketa dengan mengakui hak-hak inkonstitusional seseorang, tetapi legislator melakukan tugasnya secara tepat ketika mereka mengimplementasikan kebijakan dari berbagai jenis. Salah satu kajian beliau yang terkait dengan penelitian ini adalah

mengenai Rules and Principal. Menurut (Praswoto, 2015) yang mengutip Ronald Dworkin mengenai rangkuman perdebatan antara prinsip vs aturan dengan menyatakan bahwa apabila prinsip hukum memiliki daya terap seperti aturan, maka ia akan menjadi hukum. Sifat dari aturan adalah *“apply or do not apply at all (all or nothing)”*, sehingga jika ada dua aturan berkonflik, maka hanya salah satu yang berlaku. Sebaliknya, prinsip tidak diterapkan dan tidak pernah berkonflik satu sama lain karena tiap-tiap prinsip memiliki bobot. Hal yang kemudian penting dibedakan dan didalami adalah kompleksitas diskursif di dalam ide tentang “prinsip” itu sendiri.

Ronald Dworkin menulis dalam bukunya yang berjudul *Taking Right Seriously* (Dworkin, 1977), didalamnya terdapat paragraf yang memberikan contoh dari Rules dan Principal.

*“In teh baseball a rule provides that if a batter has had three strikes he is out and official cannot consistently acknowledge that this is an accurate statement of a baseball rule and decide that a batter waho had three strikes is not out”*

Kutipan paragraf diatas adalah contoh bagaimana aturan diterapkan pada olahraga baseball yaitu peraturan yang sudah dibuat tidak semena-mena menarik semua kesimpulan antara pernyataan melanggar aturan atau tidak tetapi dengan berdirinya suatu aturan yang lain baik tertulis maupun tidak tertulis akan menimbulkan negosiasi dengan hukum yang ada sebelumnya.

*“We say that our law respect the principle that no man take profit from his own wrong but we do not mean that the law never permits some man to profit from the wrongs he commits”*

Berdasarkan Ronald Dworkin memberikan contoh tentang sebuah prinsip, sesuatu yang Dworkin katakan tentang prinsip hanya beberapa paragraf yang artinya “Kita mengatakan bahwa hukum kita menghormati prinsip, bahwa tidak ada orang yang dapat mengambil keuntungan dari kesalahannya sendiri tetapi kami tidak bermaksud bahwa hukum tidak pernah mengizinkan seseorang untuk mengambil keuntungan dari kesalahan yang dia lakukan.” yang penting atau kata krusial di sini adalah kata never semacam nilai dasar dari sistem hukum yang tidak boleh diuntungkan oleh orang dari hal-hal buruk yang mereka lakukan atau hal-hal ilegal yang mereka lakukan tetapi ini hanya semacam prinsip dasar yang mendasarinya dengan baik itu bukan aturan yang berlaku atau tidak benar . salah satunya dia berpikir bahwa orang tidak seharusnya mengambil untung dari kesalahan mereka sendiri dari hal-hal buruk yang mereka lakukan maka mereka dapat memutuskan apa pun yang mereka suka. Ronald Dworkin ini menyebut kebijaksanaan yang kuat dengan kata kebijaksanaan di mana seseorang dengan kebijaksanaannya mereka dapat melakukan apa saja yang mereka inginkan mereka tidak benar-benar dibatasi dengan cara yang signifikan tidak ada beberapa kriteria yang seharusnya mereka terapkan tidak ada beberapa prinsip yang seharusnya mereka mempertimbangkan atau semacamnya mereka hanya dapat memutuskan apa pun yang mereka inginkan tidak ada orang yang dapat mengambil untung dari kesalahannya sendiri tidak memenuhi kriteria apapun yang ditetapkan dalam aturan pengakuan atau kriteria apapun yang ditetapkan dalam aturan sistem hukum berikutnya yang berpotensi menimbulkan negosiasi yang dimaksud oleh Ronald Dworkin berakibat

Tax Dispute meskipun dapat diselesaikan tetapi tetap saja akan memunculkan paradigma (Hidayah, 2018).

Kebijakan yang dimaksud adalah moralitas para pelaku usaha dalam bidang UMKM yang dengan sadar menghindari aturan pajak dengan prinsip yang mereka buat sendiri seperti yang ditulis Dworkin dalam bukunya bahwa prinsip hukum tidak menghendaki seseorang mengambil keuntungan dari kesalahan yang dia buat tetapi hukum tidak bermaksud bahwa hukum tidak mengizinkan seseorang mengambil keuntungan dari kesalahan seseorang itu sendiri, misalnya dalam pelaku usaha UMKM yang melakukan penyelundupan terhadap hukum dalam hal ini pelanggaran dalam ketentuan pajak seperti tax avoidance dan tax evasion bahwa seseorang tersebut telah mengambil keuntungan dari kesalahannya sendiri meskipun aturan terkait yang mengatur telah memidanakan pelaku pelanggaran tersebut tetapi banyak kemungkinan keuntungan yang sudah dia ambil telah ia investasikan atau men-depositkan laba dari kecurangan yang dia buat maka saat masa pidana berakhir orang tersebut akan kaya raya dengan keuntungan yang lebih besar, adapun aturan jika itu dibuat dengan tujuan menghindari praktik-praktik demikian maka aspek yang ditentukan adalah saat pelaksanaannya yaitu dengan menggunakan prinsip-prinsip moral dan tindakan pidana yang tepat dilakukan menurut Dworkin adalah dengan menggunakan Interpretasi hukum sehingga hakim tidak terpaku pada formalisme dan diskresi yang dia miliki sebagaimana disebutkan oleh H.L.A Hart kemudian kritik terhadap teori Hart beberapa yang dirumuskan dan dinyatakan oleh Ronald Dworkin menerapkan aturan tersebut secara formula untuk kasus-kasus itulah salahsatu cara dalam *A Matter of Principle dan Law's Empire* menghendaki agar tugas utama 'yurisprudensi analitis' adalah memahami integritas hukum sama seperti suatu objek estetik dimana ia dibangun berdasarkan prinsip yang selaras seperti keadilan, kesetaraan, kejujuran, dan dijadikan sebagai standar untuk menilai kasus-kasus hukum yang muncul saat ini (Weruin, 2016). Tepat untuk memahami apa yang terjadi dengan hakim satu penjelasan deskriptif tentang hak ajudikasi adalah apa yang disebut formalisme. Pada sisi yang lain terdapat gagasan kritis-historis bahwa teks hukum selalu tertanan dalam sejarah dan digerakkan secara politis sehingga hukum tidak bisa dipahami sebagai produk nalar dan argumen semata. Maka teks hukum harus dipahami dan ditafsirkan sesuai dengan kategori-kategori materialitas: kekuasaan, teknologi, hubungan sosial, perspektif gender, dan sebagainya.

Adapun teori pembangkangan yang ditulis oleh Fajar Laksono Soeroso yaitu disebut dengan Disobedience teori ini berdasar pada pernyataan tentang pembangkangan hukum oleh Ronald Dworkin yang menyatakan bahwa pembangkangan terhadap hokum memiliki 2 (dua) dimensi berbeda (Weruin, 2016).

### **Conscientious Disobedience**

Pembangkangan hukum yang dilakukan oleh subjek hukum dengan alasan karena hukum dirasa tidak adil dan menganggap bahwa hukum yang berlaku bertentangan dengan hati nurani yang menjalankannya, Pembangkangan dalam dimensi ini lebih merupakan refleksi sikap peduli terhadap hukum yang berprinsip keadilan, yaitu bahwa hukum tidak boleh memiliki konflik sosial dan kesadaran moral masyarakat tentang apa yang baik dan tidak baik, apa yang adil dan tidak adil.



### **Lawlessness Disobedience**

Pembangkangan dalam dimensi ini dilakukan oleh subjek hukum yang tidak memiliki kepedulian terhadap hukum yang ada alias menganggap ketiadaan hukum yang berlaku karena dengan mengabaikannya subjek hukum tersebut dapat memperoleh keuntungan pribadi atau melakukan pembangkangan untuk kepentingan pribadi (egois).

Pembangkangan terhadap hukum memiliki makna dalam term yang negatif untuk lawlessness disobedience dan term yang positif untuk conscientious disobedience. Positif karena pembangkangan yang dilakukan subjek hukum dalam dimensi conscientious disobedience dapat menyebabkan hukum berkembang menjadi lebih baik, tetapi dalam perspektif negatifnya pembangkangan hukum yang dilakukan subjek hukum menyebabkan rusaknya hukum tersebut, bahkan bukan hanya hukum tetapi moralitas masyarakat pun akan ikut rusak dan menjangkit subjek hukum yang dengan benar melaksanakan ketentuan hukum.

### **Kesimpulan dan Saran**

Dengan beberapa pandangan Ronald Dworkin mengenai prinsip, aturan dan teori pembangkangannya para pelaku usaha UMKM yang melakukan penyelundupan hukum dengan tindakan pembangkangan hukum terhadap pajak terbagi menjadi beberapa faktor yang melatarbelakangi seperti aturan perpajakan yang berlaku memiliki *conflict of norm* maupun penerapannya kepada objek hukum yang kurang tepat sehingga implementasi aturan tidak efektif contohnya penerapan sistem Self-assessment terhadap pajak UMKM, yang menyebabkan banyak hambatan-hambatan yang tidak terlihat antara wajib pajak dan penerima pajak, hambatan tak terlihat seperti, politik, sifat, moral, dan kepentingan wajib pajak.

Jika dikaitkan dengan prinsip yang dikemukakan oleh Ronald Dworkin maka dengan pembangkangan terhadap hukum yang dilakukan akan menguntungkan bagi pelaku, dalam hal ini wajib pajak akan memperoleh keuntungan atas tindakannya melanggar hukum, sesuai prinsip yang muncul dari perspektif dirinya sendiri. Dampaknya adalah Disobedience, dari para pelaku usaha UMKM yang melakukan pembangkangan hukum terhadap pajak dibagi menjadi 2 yaitu; 1) Pelaku yang melakukan disobedience karena merasa bahwa KUP tidak adil terhadapnya sehingga menjadi latar belakang dia melakukan tax avoidance dengan tidak melakukan pembukuan kepada usahanya. 2) Pelaku yang melakukan disobedience karena memang tidak peduli pada hukum yang ada dan hanya peduli pada kepentingan dirinya sendiri, sehingga menjadi latar belakang para pelaku usaha UMKM melakukan tax evasion dengan mengurangi, menghilangkan, atau memanipulasi beban pajaknya terhadap negara.

### **Daftar Pustaka**

Dworkin, R. (n.d.). Taking rights seriously. Harvard University Press.  
<https://www.hup.harvard.edu/catalog.php?isbn=9780674867116>

- Hidayah, K. (2022). Political connections and thin capitalization on tax avoidance during the covid-19 pandemic. IOP Publishing.
- Indonesia. Badan Pusat Statistik (2022). Statistik year book of Indonesia. <https://www.bps.go.id/en/publication/2022/02/25/0a2afea4fab72a5d052cb315/statistik-indonesia->
- Indonesia. Kementerian Keuangan. (2018). Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 9/PMK.03/2018 tentang surat pemberitahuan (SPT). <https://peraturan.bpk.go.id/Details/111956/pmk-no-9pmk032018>
- Indonesia. Kementerian Keuangan. (2018). Undang-Undang No. 9 Tahun 2018 tentang surat pemberitahuan. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/111956/pmk-no-9pmk032018>
- Indonesia. Kementerian Keuangan. (2022). Majalah treasure Indonesia. Vol. 2. <https://djpb.kemenkeu.go.id/portal/id/data-publikasi/publikasi-cetak/majalah-treasury-indonesia-mti.html>
- Indonesia. Pemerintah Pusat. (2007). Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas undang-undang nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/39916/uu-no-28-tahun-2007>
- Indonesia. Pemerintah Pusat. (2021). Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang harmonisasi peraturan perpajakan. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/185162/uu-no-7-tahun-2021>
- Istiqfarosita, I., Abdani, F. (2018). Indonesian tax dispute resolution in cooperative paradigm compared to United Kingdom and Australia. *Jurnal Akuntansi*, 32, 1238-1248.
- Laksono, S. D. (2022, 2 September). Fakta kepatuhan legalitas pada UMKM di Indonesia. *UKM Indonesia*. <https://www.ukmindonesia.id/baca-deskripsi-posts/fakta-kepatuhan-legalitas-pada-umkm-di-indonesia/>
- Mahdi, M. I. (2022, 19 Januari). Berapa jumlah UMKM di Indonesia?. *DataIndonesia*. <https://dataindonesia.id/sektor-riil/detail/berapa-jumlah-umkm-di-indonesia>
- Murdiansyah, I., Wahyuni, N., Siswanto. (2019). Faktor-faktor mempengaruhi kepatuhan pembayaran pajak: Studi kasus pengusaha restoran di kabupaten lumajang). *Bisei, Jurnal Bisnis dan Ekonomi Islam*, 5, 61.
- Palowa, A. A., Nangoi, G. B., & Gerungai, N. Y. (2018). Analisis faktor – faktor yang mendorong tindakan tax evasion pada wajib pajak umkm di kecamatan madidir kota bitung. *Going Concern, Jurnal Riset Akuntansi*, 14(1). <https://doi.org/10.32400/gc.13.04.21616.2018>
- Rusydi, M. K. (2013). Pengaruh ukuran perusahaan terhadap aggressive tax avoidance di indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*. <https://doi.org/10.18202/jamal.2013.08.7200>
- Soeroso, F. L. (2013). Pembangkangan terhadap putusan mahkamah konstitusi. *Jurnal Konstitusi*, Vol. 6, 227–249.
- Weruin, U. U., Andayani, d., Antalim, S. (2016). Hermeneutika hukum: Prinsip dan kaidah interpretasi hukum. *Media Neliti*. <https://media.neliti.com/media/publications/112498-ID-hermeneutika-hukum-prinsip-dan-kaidah-in.pdf>