

HUKUM PAJAK

Teori dan Praktik

SEKTOR pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara, memiliki tujuan untuk dipergunakan membiayai kepentingan umum seperti: pelayanan kesehatan, penyelenggaraan pendidikan, untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat, maupun keperluan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan sebagainya. Meskipun pada hakikatnya pungutan pajak mengurangi penghasilan atau kekayaan individu, tetapi sebaliknya merupakan penghasilan dari rakyat yang kemudian dikembalikan (redistribusikan) melalui pengeluaran rutin dan pembangunan yang manfaatnya untuk kepentingan seluruh rakyat.

Pada dasarnya setiap orang pribadi baik Warga Negara Indonesia (WNI) atau (Warga Negara Asing) yang bertempat tinggal di Indonesia dan badan yang didirikan/berkedudukan di Indonesia merupakan Wajib Pajak (WP), kecuali ketentuan peraturan perundang-undangan menentukan lain. Mengingat sifatnya yang wajib, maka orang atau suatu badan yang menurut peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan disebut sebagai Wajib Pajak (WP).

Buku Hukum Pajak: Teori dan Praktik ini menjelaskan dan memberikan pemahaman tentang hukum pajak atau hal-hal lain yang terkait dengan bidang perpajakan.

Dr. Khalimi, S.E., S.H., M.M., M.H.
Moch. Iqbal, S.H., M.H.

HUKUM PAJAK Teori dan Praktik



HUKUM PAJAK

Teori dan Praktik

Dr. Khalimi, S.E., S.H., M.M., M.H.
Moch. Iqbal, S.H., M.H.



Aura-Publishing
www.aura-publishing.com
@redaksiaura



HUKUM PAJAK

Teori dan Praktik

Hak cipta pada penulis
Hak penerbitan pada penerbit
Tidak boleh diproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun
Tanpa izin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit

Kutipan Pasal 72 :

Sanksi pelanggaran Undang-undang Hak Cipta (UU No. 10 Tahun 2012)

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal (49) ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan atau denda paling banyak Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu Ciptaan atau hasil barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)

HUKUM PAJAK

Teori dan Praktik

Dr. Khalimi, S.E., S.H., M.M., M.H.
Moch. Iqbal, S.H., M.H.



Perpustakaan Nasional RI:
Katalog Dalam Terbitan (KDT)

HUKUM PAJAK
Teori dan Praktik

Penulis:

Dr. Khalimi, S.E., S.H., M.M., M.H.
Moch. Iqbal, S.H., M.H.

Desain Cover & Layout
Team Aura Creative

Penerbit

AURA

CV. Anugrah Utama Raharja
Anggota IKAPI
No.003/LPU/2013

xii + 112 hal : 15,5 x 23 cm
Cetakan, September 2020

ISBN: 978-623-211-221-6

Alamat

Jl. Prof. Dr. Soemantri Brojonegoro, No 19 D
Gedongmeneng Bandar Lampung
HP. 081281430268
082282148711

E-mail : redaksiaura@gmail.com
Website : www.aura-publishing.com

Hak Cipta dilindungi Undang-undang

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadlirat Allah Tuhan Yang Maha Esa, karena dengan karunia-Nya maka penulis dapat menyelesaikan buku yang berjudul “Hukum Pajak: Teori dan Praktik” ini. Pajak adalah gejala masyarakat, maksudnya pajak hanya ditemukan dalam masyarakat; jika tidak ada masyarakat tidak ada pajak. Masyarakat merupakan kumpulan dari individu yang memiliki tujuan dan hidup dalam satu negara yang diikut dengan peraturan-peraturan untuk menjamin keberlangsungan hidup bersama.

Setiap individu tidak mungkin ada atau tidak mungkin hidup tanpa ada masyarakat, sehingga individu tidak dapat dipisahkan dari masyarakat. Meskipun individu memiliki hidup sendiri dan memiliki kepentingan sendiri, tetapi pada hakikatnya tidak dapat dipisahkan dari masyarakat atau negara. Kelangsungan hidup negara juga berarti kelangsungan hidup individu. Guna mendukung kelangsungan “hidup” negara maka negara harus memiliki sumber penerimaan dari individu atau rakyat. Penerimaan negara, yang berasal dari individu (rakyat) berasal dari berbagai kebijakan, seperti : pungutan pajak, pungutan retribusi, hasil kekayaan alam (*natural resources*) dalam negara, hibah dari pihak lain, dan lain sebagainya.

Sektor pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara, memiliki tujuan untuk dipergunakan membiayai kepentingan umum seperti: pelayanan kesehatan, penyelenggaraan pendidikan, untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat, maupun keperluan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan sebagainya.

Meskipun pada hakikatnya pungutan pajak mengurangi penghasilan atau kekayaan individu, tetapi sebaliknya merupakan penghasilan dari rakyat yang kemudian dikembalikan (redistribusikan) melalui pengeluaran rutin dan pembangunan yang manfaatnya untuk kepentingan seluruh rakyat.

Dalam rangka menjelaskan dan memberikan pemahaman publik tentang hukum pajak tersebut di atas, maka penulis menyusun buku ini dengan harapan dapat memberikan manfaat bagi para pembaca khususnya dalam memahami bidang perpajakan. Dan penulis menyadari bahwa dalam penulisan buku ini masih jauh dari sempurna sehingga saran dan kritik dari berbagai pihak sangat penting bagi penulis untuk bahan penyempurnaan penulisan buku ini di waktu mendatang.

September, 2020

Penulis

DAFTAR ISI

Kata Pengantar	v
Daftar Isi	vii
Daftar Singkatan	ix
Daftar Istilah	x
Bab I. Hukum Pajak dan Sistem Perpajakan.....	1
A. Pengertian Hukum Pajak dan Hubungannya dengan Hukum Lain	1
B. Hukum Acara Perpajakan.....	9
C. Kekhususan Hukum Pajak Dibanding Hukum Lain di Indonesia	10
D. Pajak Kewajiban Kenegaraan Bersifat Memaksa Berdasarkan Undang-Undang.....	13
Bab II. Dasar, Prinsip dan Asas Sistem Perpajakan	20
A. Dasar Hukum dan Peraturan Perpajakan	20
B. Prinsip-Prinsip dan Teori Pengenaan Pajak.....	23
C. Asas-Asas dan Sistem Pemungutan Pajak	31
Bab III. Sistematika dan Hukum Pajak di Indonesia	38
A. Sistematika Hukum Pajak.....	38
B. Pajak dan Pungutan Lain Bukan Pajak di Indonesia	42
C. Pajak-pajak Daerah.....	47

Bab IV. Manajemen Perpajakan di Indonesia.....	72
A. Subjek Pajak, Wajib Pajak, dan Pengusaha Kena Pajak (PKP).....	72
B. Lembaga/Instansi Pengelola Pajak.....	78
C. Hak dan Kewajiban Perpajakan dalam Self Assessment.....	84
D. Pelaporan Pajak (Tax Return) dalam SPT.....	86
Bab V. Penyesuaian Perhitungan Pajak (Tax Adjusting).....	90
A. Laporan Keuangan Komersial dan Keuangan Fiskal.....	90
B. Transfer Pricing Vs. Arm's Length Princip	91
C. Perpajakan Internasional (International Taxation).....	94
D. Perjanjian Perpajakan (Tax Treaties).....	96
E. Perilaku Wajib Pajak (Tax Behavior).....	100
F. Sengketa Pajak dan Penyelesaiannya	102
Daftar Pustaka	105
Indeks.....	109
Tentang Penulis.....	111

DAFTAR SINGKATAN

APBN	: Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
APA	: <i>Advance Pricing Agreement</i>
BKP	: Barang Kena Pajak
BUT	: Bentuk Usaha Tetap
DJP	: Direktur Jenderal Pajak
DPR	: Dewan Perwakilan Rakyat
HAN	: Hukum Administrasi Negara
HTN	: Hukum Tata Negara
IMB	: Izin Mendirikan Bangunan
JKP	: Jasa Kena Pajak
KTUN	: Keputusan Tata Usaha Negara
KUP	: Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
MAP	: <i>Mutual Agreement Procedure</i>
NPWP	: Nomor Pokok Wajib Pajak
P3B	: Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda
Perda	: Peraturan Daerah
Perppu	: Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang
Perpres	: Peraturan Presiden
PBB	: Pajak Bumi dan Bangunan
PP	: Peraturan Pemerintah
PPh	: Pajak Penghasilan
PPN	: Pajak Pertambahan Nilai
PPnBM	: Pajak Penjualan atas Barang Mewah
UU	: Undang-Undang
UU NRI 1945	: Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945
WP	: Wajib Pajak

DAFTAR ISTILAH

- Cukai : adalah pungutan yang dilakukan oleh negara secara tidak langsung kepada konsumen yang menikmati atau menggunakan objek cukai.
- Hukum Pajak : Sekumpulan peraturan yang mengatur hak dan kewajiban serta hubungan antara wajib pajak dan pemerintah selaku pemungut pajak. Hukum pajak berfungsi sebagai acuan dalam menciptakan sistem pemungutan pajak yang berlandaskan atas dasar keadilan, efisien, serta diatur sejelas-jelasnya dalam undang-undang tentang hukum pajak itu sendiri. Hukum pajak juga berfungsi sebagai sumber yang menerangkan tentang siapa subjek dan objek yang perlu atau tidak perlu dijadikan sumber pemungutan pajak demi meningkatkan potensi pajak secara keseluruhan.
- Pajak : 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.

Pajak penghasilan (PPh) : pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu tahun pajak. Penghasilan : setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

Pajak Negara : pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai seluruh kebutuhan rumah tangga. Pemungutan pajak negara memiliki tujuan pemerataan penghasilan bagi pemerintah daerah di Indonesia. Bagi hasil diperlukan untuk menjaga kelangsungan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI) sebagai wujud keseimbangan penerimaan antara pusat dan daerah atas pajak yang dipungut oleh negara (pusat) dan bersumber berada di daerah.

Pengadilan Pajak : Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan Kekuasaan kehakiman di Indonesia bagi wajib pajak atau penanggung pajak

yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak

Wajib Pajak : orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

HUKUM PAJAK DAN SISTEM PERPAJAKAN

A. Pengertian Hukum Pajak dan Hubungannya dengan Hukum Lain

1. Pengertian Hukum Pajak

Ada berbagai pengertian atau definisi tentang pajak yang diberikan oleh para ahli, khususnya para ahli di bidang keuangan negara (*public finance*), ekonomi, atau pun hukum.

Dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), disebutkan bahwa 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.

Menurut C.F. Bastable Pajak adalah *a compulsory contribution of the wealth of a person or body of persons for the service of the public powers*.¹ Sedangkan menurut H.C Adams, (1851–1921) seorang ekonom dan filsuf bangsa Amerika Pajak sebagai *a contribution from the citizen to the support of the state*.²

Edwin Robert Anderson Seligman, (1861–1939), seorang ekonom, guru besar, pendiri, dan presiden pertama dari *American Economic Association* menjelaskan Pajak sebagai *a tax is a*

¹ C.F. Bastable, *Public Finance*, (London, 1993), hlm. 263

² H.C. Adams, *The Science of Finance*, (New York, 1898), hlm. 302.

*compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefits conferred.*³

Para ahli perpajakan di Indonesia, juga menjelaskan pengertian pajak tak jauh berbeda dari pengertian di atas. Di antaranya adalah Prof. Dr. P.J.A. Andriani memberikan pengertian pajak sebagai iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.⁴

Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Di negara hukum, kebijakan pemungutan pajak harus dibuatkan landasan hukum, apabila tidak dibuatkan landasan hukumnya maka pemungutan yang dilakukan oleh Negara bukan masuk katagori pemungutan pajak tetapi merupakan pungutan liar (pungli).

Keberadaan pajak diakibatkan karena fungsi pajak yang dibutuhkan oleh setiap negara (fungsi kas negara dan fungsi mengatur), karena negara harus memberikan perlindungan dan pelayanan bagi rakyatnya, sehingga negara menciptakan pajak untuk mengumpulkan dana, supaya dapat melindungi dan melayani rakyatnya. Bahwa posisi pajak merupakan pilar (penopang) negara. Sehingga Bangsa Indonesia dari Sabang sampai Papua memiliki potensi yang besar sebagai penopang ekonomi negara melalui pemungutan pajak.

Sedangkan hukum pajak adalah kumpulan peraturan-peraturan yang dipergunakan untuk mengatur hubungan hukum antara negara (*fiscus*) sebagai pemungut pajak dan masyarakat

³ Edwin R.A. Seligman, *Essays on Taxation*, (New York, 1925), hlm. 432

⁴ Rachmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak Dan Pajak Pendapatan 1944*, Cetakaan IX, (Jakarta: Eresco, 1979), hlm. 2

sebagai pembayar pajak. Hal itu, menunjukkan bahwa di bidang perpajakan akan berhadapan dua subyek hukum, ialah Negara dengan masyarakat sebagai wajib pajak. Karena keduanya berstatus sebagai subyek hukum, maka secara yuridis memiliki hak dan kewajiban yang harus diadopsi dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Apabila berkeinginan untuk mengetahui tujuan hukum pajak, maka sebelumnya perlu diketahui tujuan hukum secara umum sebagai landasan bagi hukum pajak. Secara umum, tujuan hukum telah banyak dikemukakan oleh para ahli, seperti Aristototeles dalam bukunya *Retorika*, yang menganggap bahwa hukum bertujuan untuk menciptakan keadilan. Selain untuk mencapai keadilan, menurut para ahli lainnya, hukum bertujuan untuk menciptakan ketertiban, kepastian hingga untuk mencapai kebahagiaan.⁵

Tujuan hukum pajak secara umum, adalah menciptakan keadilan di dalam pemungutan pajak yang dilakukan oleh penguasa (negara) kepada masyarakat sebagai wajib pajak. Bahwa nilai adil di setiap negara dalam pemungutan pajak berbeda, di Jepang pegawai negeri dibebaskan dari pajak pendapatan karena di pandang adil, sebab pegawai negeri telah langsung menyumbangkan tenaga dan pikiran kepada pemerintah. Di dalam melakukan pemungutan pajak, keadilan merupakan hal yang sangat sulit dalam praktek pelaksanaannya, tetapi dengan adanya asas-asas yang menjiwai setiap hukum pajak, diharapkan pemungutan pajak dapat dilakukan secara baik dan tepat (proposional).

Menurut Ahmad Azhar Basjir sebagaimana dikutip Mustaqiem, konsep adil, adalah sangat simple ialah: menempatkan sesuatu pada tempatnya. Sedangkan keadilan adalah sifat (perbuatan atau perlakuan) yang adil. Jadi keadilan pajak adalah sifat (perbuatan atau perlakuan) yang tidak sewenang-wenang atau tidak berat sebelah atas sistem perpajakan yang berlaku. Lalu, bagaimana dengan keadilan membayar pajak? Ketika seseorang tidak bayar pajak padahal menikmati fasilitas umum yang dananya dari pajak, tentu menjadi tidak adil.

⁵ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, (Yogyakarta: Litera, 2014), hlm. 34

Orang yang tidak bayar pajak pastinya akan melukai rasa keadilan. Sehingga aspek keadilan pajak tentu menjadi pekerjaan rumah pemerintah untuk memberikan pemahaman dan menanamkan dalam hati sanubari setiap orang.⁶

2. Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Lainnya

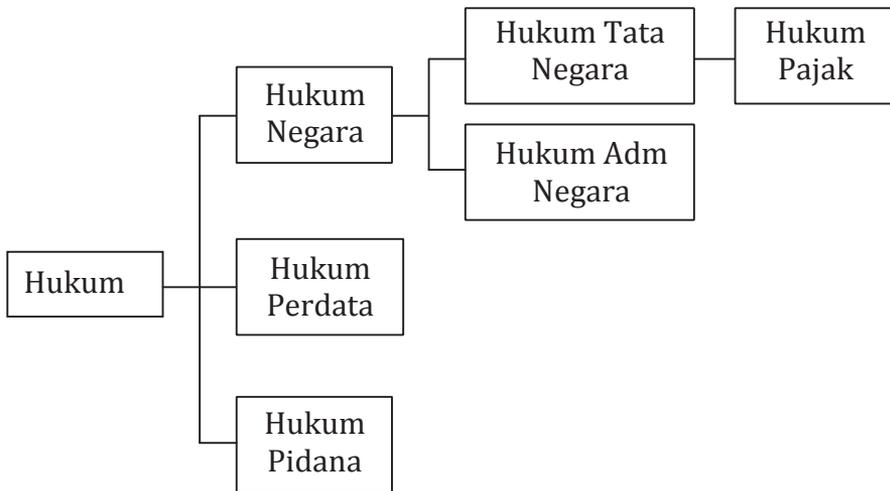
Hukum pajak adalah bagian dari hukum publik (hukum negara). Hukum pajak di Indonesia menganut paham *imperative*. Artinya, pelaksanaan pemungutan pajak tidak dapat ditunda. Ketika terjadi pengajuan keberatan terhadap Pajak oleh wajib pajak yang telah ditetapkan pemerintah, sebelum ada keputusan dari Direktur Jenderal Pajak (DJP) tentang keberatan diterima, maka wajib pajak terlebih dahulu harus membayar pajak sesuai dengan yang telah ditetapkan.

Dalam banyak literatur hukum pajak merupakan bagian dari Hukum Administrasi Negara (HAN), yang merupakan segenap peraturan hukum yang mengatur segala cara kerja dan pelaksanaan serta aparaturnya dalam melaksanakan tugas administrasi negara.

Sekalipun kedudukan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi negara, dalam pengaturan materinya banyak memiliki kesamaan dengan hukum perdata dan hukum pidana, istilah-istilah yang digunakan, penafsiran yang digunakan, dan sanksi-sanksi yang digunakan banyak mengambil dari hukum perdata dan hukum pidana, sebagaimana dijelaskan di bawah ini:⁷

⁶ *Ibid.*

⁷ Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak Edisi Ketiga*, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hlm. 12-13



Berikut ini adalah penjelasan hukum pajak dengan hukum lainnya di Indonesia.

a. Hukum Pajak Dengan Hukum Tata Negara

- Hukum Pajak menyangkut Hukum Tata Negara (HTN) karena memungut pajak melalui pelaksanaan oleh pemerintah gunanya untuk membiayai keseluruhan negara.
- Dalam RUU APBN pemasukan negara adalah pajak sebagai sumber utama.
- RAPBN menjadi APBN sumber utamanya adalah pajak.

b. Hukum Pajak Dengan Hukum Administrasi Negara

- Pemungutan pajak kepada wajib pajak adalah kegiatan dalam rangka pelaksanaan fungsi pemerintahan.
- Ketetapan yang ditetapkan oleh pejabat tata usaha negara sebagai objek hukum administrasi negara.
- Pejabat tata usaha negara yang menerbitkan ketetapan yang menimbulkan sengketa sebagai subjek hukum administrasi negara.
- Apabila petugas kantor pajak melakukan penyelewengan, maka diadili oleh Pengadilan Tata Usaha Negara/ Pengadilan Administrasi negara

- Dalam memakai materai pada surat-surat perjanjian, akte-akte, surat-surat berharga, surat kuasa yang telah ditetapkan, ternyata kurang dari jumlah yg ditetapkan maka dikenakan denda administrasi. Sebanyak 100 kali materai yg sebenarnya, baik itu disengaja atau tidak, dimengerti atau tidak.
- Seorang majikan wajib pajak upah kepada pegawainya dan diserahkan kepada negara, jika ia lalai/sengaja tidak menyerahkan kepada kas negara maka kena hukuman administrasi dengan dicabut izin usahanya
- HAN sebagai sarana preventif agar wajib pajak tidak melanggar norma-norma dan ketentuan-ketentuan hukum perpajakan

c. Hukum Pajak Dengan Hukum Pidana

Hukum Pajak menyangkut pidana karena jika wajib pajak (WP) menghindari pembayaran pajak membayar melalui pembukuan penjualan yang dibuat tidak sebagaimana mestinya, maka dikenakan pidana berdasarkan ketentuan yang berlaku, karena ketentuan pidana juga diatur dalam hukum pajak.

Sebagaimana diketahui bahwa hukum pidana tidak hanya terdapat di dalam KUHP tetapi di luar itu juga terdapat ketentuan-ketentuan pidana dalam undang-undang lainnya yang meliputi bermacam-macam bidang yang salah satunya adalah hukum pajak. Dalam penjelasan Pasal 13A UU KUP, pengenaan sanksi pidana pajak merupakan upaya terakhir dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Faktor seseorang melakukan pidana khusus dalam hukum pajak sehingga timbul hukum pidana

- Wajib Pajak mengisi formulir dan keterangan secara palsu atau tidak dengan sebenarnya, maka wajib pajak itu dapat dipidana telah memalsukan keterangan.
- Dalam Pasal 322 KUHPidana diancam terhadap pegawai yang sengaja membuka rahasia, yang seharusnya disimpan secara baik.

- Terhadap orang atau badan yang melakukan usaha menyimpan, menguasai atau membuat laporan keuangan dan harta benda kekayaan pihak ketiga, seperti: Akuntan, Biro Administrasi, Biro Penasehat, wajib memberi keterangan dan memperlihatkan arsip kepada petugas pajak, jika melakukan pelanggaran terhadap hal ini maka dikenakan hukuman pidana.
- Berdasarkan STB 1941 No. 491 terhadap seseorang yang memakai lagi materai tempel yang telah dipakai, merupakan kejahatan Pidana Fisikal dan diancam sesuai pasal 122 ayat 1 Aturan bea materai 1921 dan pasal 260 KUHPidana.
- Sogok atau suap kepada wajib pajak dan sebaliknya.
- Pemerasan terhadap wajib pajak.
- Adanya sanksi pidana terhadap pelanggaran ketentuan di bidang perpajakan. Ancaman pidana dalam hukum pajak mengacu pada ketentuan hukum pidana. Pada ketentuan pasal 103 KUHP yang berbunyi “Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai Bab VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan undang-undang lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain.” Misalnya wajib pajak yang memindahtangankan atau memindahkan hak atau merusak barang yang telah disita karena tidak melunasi utang pajaknya akan diancam pasal 231 KUHP.

Demikian pula halnya jika terjadi tindak pidana pajak, maka proses penyidikan dan penuntutan tindak pidana pajak mengacu pada ketentuan KUHP. Termasuk misalnya dalam hal pembuktian tindak pidana pajak mengacu pada ketentuan Pasal 184 KUHP.⁸

Namun, sesungguhnya penenaan sanksi pidana pajak sangat kontraproduktif dan tidak sejalan dengan fungsi pajak sebagai penerimaan negara, oleh karena itu penenaan sanksi pidana hanyalah sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*)⁹ untuk

⁸ *Ibid.*, hlm. 13-14

⁹ *Ultimum remedium* merupakan istilah hukum yang biasa dipakai dan diartikan sebagai penerapan sanksi pidana yang merupakan sanksi pamungkas (terakhir)

meningkatkan kepatuhan wajib pajak sebagaimana penjelasan Pasal 13A UU KUP. Untuk itu, diatur juga dalam UU KUP tentang ketentuan pembayaran denda sebagai pengganti sanksi pidana.

d. Hukum Pajak Dengan Hukum Perdata

- Perbuatan-perbuatan hukum dalam perpajakan berada dalam lingkungan perdata seperti pendapatan, kekayaan, perjanjian, penyerahan, pemindahan hak karena warisan, kompensasi pembebasan utang, dan sebagainya.
- Banyaknya istilah-istilah hukum perdata dalam undang-undang perpajakan. Misalnya, istilah *domisili* yang pada hukum perdata dikenal sebagai pusat tempat kediaman seseorang, namun dalam hukum perpajakan *domisili* berarti hukum pajak ditentukan menurut keadaan
- Hukum pajak menjadikan peristiwa-peristiwa (kematian, kelahiran), keadaan (kekayaan, bengasa asing), kejadian (jual beli, sewa-menyewa) dalam hukum perdata sebagai sasaran pajak.
- Di dalam Hukum Pajak yang terkena pajak adalah orang dewasa untuk melihat sewasanya warga negara diatur dalam Pasal 330 KUHPperdata.
- Menurut Buku III KUHPperdata (B.W) dalam hal ini utang piutang yang menimbulkan hukum perdata.
- Menurut Pasal 1352 KUHPperdata (B.W), Perikatan terjadi dengan perjanjian itu dapat lahir karena: (1) Persetujuan; dan (2) Undang-Undang. Inilah yang menjadi dasar timbulnya utang pajak
- Secara umum yang merupakan induk pangkal hukum sebagai *Lex Generalis* dalam arti luas adalah hukum perdata Sedangkan Hukum Pajak merupakan Hukum Khusus (*Lex Spesialis*) yang mempunyai unsur publik karena negara sebagai badan hukum (Rechtspersoon) menjadi pihak kreditur.

dalam menegakan hukum. Bahkan *ultimum remedium* tidak hanya suatu istilah tetani juga merupakan suatu asas hukum. Lihat Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar*, (Yogyakarta: Liberty, 2006), hlm. 128 dan hlm. 7

B. Hukum Acara Perpajakan

Sebagaimana pembagian hukum lainnya, ketentuan hukum pajak pun diklasifikasi dalam dua kelompok hukum, yaitu ketentuan hukum pajak: material dan formal.

1. Hukum pajak material

Hukum pajak material mengatur siapa subyek hukum yang merupakan subyek pajak dan yang tidak termasuk subyek pajak, kapan dimulainya dan berakhirnya kewajiban pajak subyektif, obyek yang dikenakan pajak (obyek pengenaan pajak), pengecualian obyek pajak atau obyek yang dikecualikan dari pengenaan pajak, cara menghitung besarnya jumlah pajak terutang, besarnya tarif pajak, dan pemberian fasilitas atau keringanan dalam pengenaan pajak.

Ketentuan hukum pajak material diatur dalam Undang-undang Pajak Penghasilan (UU PPh), Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPn BM), Undang-undang Bea Meterai (UU BM), Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan (UU PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (UU BPHTB), Undang-undang Pajak Kendaraan Bermotor (UU PKB), dan sebagainya. Dalam ketentuan hukum pajak material tidak diatur cara subyek pajak memenuhi kewajiban pajaknya (bagaimana cara membayar pajak), tidak diatur cara pemerintah dalam melaksanakan wewenangnya memungut pajak, serta tidak akan dijumpai sanksi apabila terjadi pelanggaran.

2. Hukum Pajak Formal

Hukum pajak formal adalah ketentuan hukum pajak yang mengatur cara-cara agar ketentuan hukum material dapat dilaksanakan. Dalam ketentuan hukum pajak formal diatur bagaimana subyek hukum yang juga merupakan subyek pajak yang telah memenuhi kriteria dapat memenuhi kewajibannya. Pemenuhan kewajiban dimulai dari mendaftarkan dan melaporkan kegiatan usahanya untuk menjadi wajib pajak dan atau dikukuhkan menjadi pengusaha kena pajak, serta kewajiban perpajakan lainnya yang harus dipenuhi (menyampaikan surat pemberitahuan, cara membayar pajak), serta hak-hak wajib pajak.

Ketentuan hukum pajak formal mengatur pula kewenangan pemerintah (misalnya, administrator pajak pusat dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Pajak) dalam menjalankan tugas pemungutan pajak. Di samping itu, diatur pula berbagai perbuatan yang dilarang, baik bagi wajib pajak maupun aparatur, sanksi administrasi dan/atau pidana di bidang perpajakan yang dapat diterapkan bila terjadi pelanggaran, dan demi kepastian hukum diatur pula ketentuan kedaluwarsa kewajiban Wajib Pajak.

Oleh sebab itu, di dalam ketentuan hukum formal tidak akan ditemui ketentuan mengenai besarnya tarif, atau ketentuan yang membebaskan atau dikecualikan dari pengenaan pajak. Hal yang perlu Anda cermati lainnya adalah bahwa ketentuan hukum pajak formal tidak bermakna apabila subyek atau obyek pajak tidak termasuk dalam ketentuan hukum pajak material.

C. Kekhususan Hukum Pajak Dibanding Hukum Lain di Indonesia

Sebagai bagian dari Hukum Administrasi Negara atau Hukum Tata Usaha Negara dalam genus Hukum Publik, Hukum Pajak memiliki kekhususan dibanding Hukum Tata Usaha Negara itu sendiri maupun bidang hukum lainnya dalam lapangan hukum di Indonesia. Oleh karenanya, meskipun Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan para Pejabatnya merupakan Badan dan Pejabat Tata Usaha Negara (Pejabat TUN), yang oleh karenanya keputusan-keputusan (beschikking) yang diterbitkan termasuk dalam kualifikasi Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN), namun keputusan-keputusan tersebut tidaklah termasuk obyek sengketa Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN). Demikian pula, Keputusan DJP atau Pejabat DJP bukan merupakan obyek sengketa pada peradilan lainnya, melainkan Pengadilan Pajak.

Memang, untuk beberapa sengketa pajak tertentu, peraturan perpajakan secara tegas menyatakan bahwa kewenangan untuk memeriksa dan mengadilinya ada pada pengadilan lain di luar Pengadilan Pajak. Sebagai contoh, gugatan terhadap tindakan penyanderaan atau paksa badan (*gijzeling*) dan sanggahan (intervensi) pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita

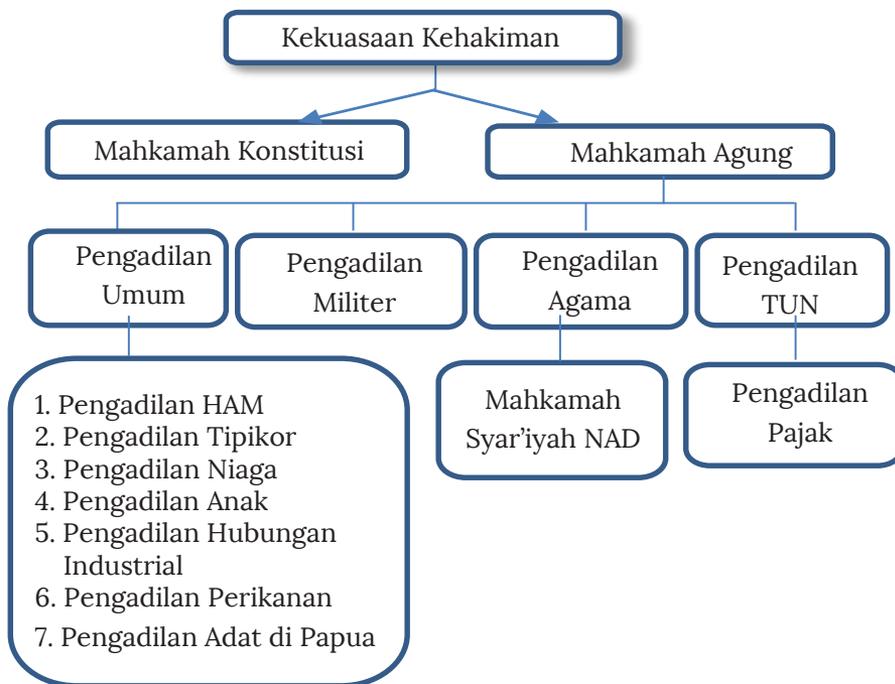
dalam rangka penagihan pajak oleh DJP, dimana berdasarkan Pasal 34 ayat (3) dan Pasal 38 UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP), kewenangannya ada pada Pengadilan Negeri. Demikian pula ketika dalam pelaksanaan tugas DJP dianggap telah melakukan penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*), salah prosedur (*ultra vires*) serta bentuk-bentuk perbuatan melawan hukum (*onrechtmatige daad*) lainnya, tentu kewenangan penyelesaiannya bukan pada Pengadilan Pajak.

Pada kenyataannya, kekhususan atau spesialisitas dari hukum pajak, dalam hal ini Pengadilan Pajak, seolah menjadi 'hilang' ketika harus berhadapan dengan bidang hukum lain yang juga bersifat khusus. Alih-alih menempuh upaya hukum keberatan dan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak, Wajib Pajak justru langsung menempuh jalur gugatan ke badan peradilan lain di luar Pengadilan Pajak, termasuk Komisi Informasi Pusat (KIP) dan Ombudsman RI.

Ironisnya, dalam memeriksa dan mengadili perkara-perkara atau sengketa perpajakan yang diajukan gugatan ke badan peradilan di luar Pengadilan Pajak tersebut, seringkali hakim pada pengadilan lain tersebut memutuskan untuk tetap melanjutkan proses pemeriksaan pada pokok perkara, dengan menolak eksepsi yang diajukan oleh pihak DJP, dengan berbagai pertimbangan tertentu.

Sebagai ilustrasi, gambar berikut menunjukkan kekhususan Pengadilan Pajak dalam Lingkungan Peradilan lain dalam penyelenggaraan kekuasaan kehakiman.¹⁰

¹⁰ Imam Muhasan, "Menakar Ulang Spesialisitas Hukum Pajak Dalam Lapangan Hukum di Indonesia: Tinjauan atas Penerapan Kompetensi Absolut dalam Penyelesaian Sengketa Pajak", *Jurnal Pajak Indonesia*, November, 2017, hlm. 6



Sumber: UUD 1945 jo. UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman dan UU lain Pengadilan Khusus.

Meskipun keberadaan pajak sebagai sumber pembangunan negara telah lama dikenal, namun hukum pajak sendiri lahir setelah adanya pembidangan hukum ke dalam hukum publik dan hukum privat yang di dalamnya hanya meliputi enam bidang hukum, yaitu hukum tata negara, hukum administrasi negara, hukum pidana, hukum acara, hukum perdata dan hukum dagang. Hukum baru yang muncul setelah pembagian hukum tersebut ada yang berasal dari pemisahan bagian dari bidang hukum yang telah ada sebelumnya kemudian berdiri sendiri dengan ditambah dengan aturan-aturan khusus, sehingga membentuk satu kesatuan hukum untuk mengatur bidang kehidupan tertentu.

Hukum pajak merupakan bidang hukum baru, yang berasal dari bagian bidang hukum administrasi negara atau sering juga disebut hukum tata usaha negara. Bagian dari hukum tata usaha negara karena di dalam hukum pajak diatur tentang pelaksanaan

tugas penguasa pemerintahan, khususnya terkait keuangan negara, yakni bagaimana pemerintah dapat memperoleh uang untuk menjalankan roda pemerintahan (termasuk upaya mensejahterakan masyarakat), dengan mewajibkan masyarakat untuk membayar iuran. Hukum pajak dengan demikian sebelumnya berasal dari hukum tata usaha negara dengan penambahan aturan-aturan lain yang bersifat khusus.

Dari bidang hukum asalnya serta aturan-aturan khusus yang ditambahkan, secara keseluruhan unsur-unsur dalam hukum pajak meliputi: (1) Hukum tata usaha negara, meliputi pelaksanaan tugas pemerintahan untuk mencari sumber pemasukan negara), (2) Hukum pidana, meliputi upaya paksa atau law enforcement berupa sanksi termasuk sanksi pidana bagi pelanggarnya ketika memenuhi unsur pidana, dan (3) Hukum acara, terkait bagaimana tata cara menerapkan ketentuan perpajakan materil dan termasuk mekanisme pengenaan sanksi.¹¹

D. Pajak Kewajiban Kenegaraan Bersifat Memaksa Berdasarkan Undang-Undang

1. Pengertian Pajak Bersifat Memaksa

Pengertian pajak menurut Undang-undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) adalah kontribusi wajib kepada negara oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, Pajak merupakan kewajiban bernegara yang diatur jelas dalam konstitusi, sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 23A UUD NRI 1945, bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”, dan berkesesuaian dengan pasal 27 ayat (1).

Sifat memaksa terdapat dalam pengertian pajak sebagai iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang

¹¹ Sundari, E. & M.G. Endang Sumiarni, *Politik Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, (Yogyakarta: Cahaya Atma Pusaka, 2015), hlm.

langsung dapat ditunjuk, yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Hal ini sejalan dengan pendapat Brock Horace R., pajak merupakan suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan.¹²

Sifat memaksa pada hukum pajak belum tentu mengakibatkan orang atau korporasi (*private sectoral*) serta merta taat terhadap pajak, hal ini cukup wajar karena penyelewengan bukan hanya hadir dari individu atau korporasi saja melainkan juga lembaga atau petugas pajak. Pemerintah tentu berharap tingkat kepatuhan masyarakat membayar pajak dapat mengalami peningkatan dari tahun ke tahun. Peningkatan pendapatan dari sektor perpajakan ini diharapkan dapat menyumbang 65% pendapatan negara dalam kerangka APBN.¹³ Untuk mencapai target ideal tersebut merupakan pekerjaan yang bukan mudah. Berbagai kendala yang dihadapi demikian kompleks, mulai dari masalah perekonomian nasional dan internasional, masalah pelayanan birokrasi perpajakan, hingga masalah kepatuhan dan kesadaran wajib pajak, serta yang paling memprihatinkan adalah masalah penyelewengan atau korupsi uang pajak baik dari sisi penerimaan dan penyeteroran uang pajak ke kas negara oleh lembaga atau petugas pajak.

Jika tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan maka wajib pajak dapat dikenakan tindakan hukum oleh pemerintah berdasarkan undang-undang. Fiskus selaku pemungut pajak dapat memaksakan wajib pajak untuk mematuhi dan melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Tindakan hukum atas pelanggaran peraturan perundang-undangan dapat dikenakan sanksi administrasi maupun sanksi

¹² Josua Rohendi S. Pane, *Sifat Memaksa Pada Pajak dan Implikasinya Terhadap Kasus Penyelewengan Pajak*, Makalah, November 2019, hlm. 2

¹³ Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, (Malang: Bayumedia, 2003), hlm.10. Lihat juga Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: PT Rajawali Pers, 2005), hlm. 17.

pidana fiskal sebagaimana ketentuan perundang-undangan. Sanksi administrasi merupakan sanksi yang ditujukan bagi wajib pajak yang terlambat atau tak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa maupun Tahunan.

Tindak pidana fiskal merupakan tindak pidana atau perbuatan yang dilakukan wajib pajak yang oleh undang-undang diancam pidana, karena melawan atau bertentangan dengan hukum, yang dapat merugikan masyarakat dan negara dilakukan di bidang perpajakan.¹⁴

2. Fungsi Pajak

Pengertian “fungsi” dalam fungsi pajak adalah pengertian fungsi sebagai kegunaan suatu hal. Maka fungsi pajak adalah kegunaan pokok, manfaat pokok pajak. Sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, pajak memiliki kegunaan dan manfaat pokok dalam meningkatkan kesejahteraan umum, suatu negara tidak akan mungkin menghendaki merosotnya kehidupan ekonomi masyarakatnya. Umumnya dikenal dengan 3 (tiga) macam fungsi pajak, yaitu fungsi *budgeter*, fungsi *regulerend* dan fungsi sosial.

a. Fungsi Anggaran (*Budgeter*)¹⁵

Fungsi anggaran (*budgeter*) dari pajak adalah memasukkan uang ke kas negara sebanyak-banyaknya untuk keperluan belanja negara. Dalam hal ini pajak lebih difungsikan sebagai alat untuk menarik dana dari masyarakat untuk dimasukkan ke kas negara. Bahkan untuk Indonesia, dana yang berasal dari pajak dianggap sebagai primadona, karena lebih dari setengah anggaran pemerintah diperoleh dari pajak.

Jadi pajak memang merupakan tujuan, yakni untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara. Kalau negara memerlukan uang maka negara mengajukan usul, dalam hal ini negara diwakili oleh Menteri Keuangan, karena masalah keuangan di bawah kekuasaan Menteri Keuangan.

¹⁴ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu*, (Jakarta: Kencana, 2006), hlm. 24

¹⁵ Munawir S, *Pokok-Pokok Perpajakan*, (Yogyakarta: Liberty, 1985), hlm.4

Satu hal yang perlu diperhatikan bahwa keuangan negara itu sifatnya berbeda dengan keuangan keluarga. Dalam keuangan keluarga, ada pepatah Belanda yang mengatakan “*De Tering Naar De Nering Zetten*” maksudnya bahwa pengeluaran harus disesuaikan dengan penerimaan.

Sementara dalam keuangan negara sifatnya lain lagi. Negara membuat perencanaan, berupa jumlah uang yang diperlukan, kemudian negara mencari uang yang diperlukan itu. Dalam hal keuangan negara terdapat pepatah Belanda yang merupakan kebalikan dari keuangan keluarga, yaitu “*De Nering Naar De Terring Zetten*”, maksudnya bahwa masalah keuangan direncanakan lebih dahulu, baru kemudian dicari sumbernya.

Kalau suatu negara menghadapi kekurangan bujet (keuangan), negara tersebut harus mencari uang menutup kekurangannya, tetapi tidak harus selalu dengan mencari utang. Kekurangan keuangan negara ini hanya sekali-kali bisa ditutup dengan utang, tetapi kalau setiap kali mengalami suatu defisit, tidak mungkin setiap kali negara mengadakan utang. Ada kalanya terdapat kesalahan pada pemerintah kita, seperti dahulu ketika keuangan negara mengalami defisit, lalu pemerintah menciptakan uang begitu saja, Akibatnya, rakyat menderita karena inflasi, terutama Pegawai Negeri Sipil (PNS). Hal itu sangat dirasakan ketika gaji tidak naik, sedangkan daya belinya semakin merosot/ kurang.

Jadi, hendaknya negara membuat suatu rencana anggaran yang sesuai antara penerimaan dengan pengeluaran, apalagi jika penerimaannya lebih besar daripada pengeluarannya.

Anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) terdiri atas anggaran pendapatan dan anggaran belanja/pengeluaran. Sementara anggaran belanja/pengeluaran terdiri atas belanja/pengeluaran rutin dan belanja/pengeluaran pembangunan. Anggaran pendapatan itulah yang sebagian diperoleh dari penerimaan pajak.

Dari pendapatan yang masuk, pertama-tama digunakan untuk belanja rutin, misalnya untuk membayar pegawai, sekolahan, keamanan, dan sebagainya. Kalau ada sisa yang

disebut surplus, maka itulah yang digunakan untuk pembangunan. Untuk itu, dalam menyusun APBN harus pandai memperhitungkan bagaimana anggaran belanja rutin dan pembangunan bisa sama dengan pendapatan negara itu, kalau ada kekurangan, itu merupakan masalah Menteri Keuangan agar mencari sumber pendapatan yang lain.

Maksudnya, kalau menyusun suatu anggaran dan ternyata ada kekurangan atau suatu yang tidak tertutup, maka Menteri Keuangan harus memutar otaknya, darimana kekurangan anggaran itu harus ditutup. Berikut ini ada beberapa alternatif pemecahannya:

- 1) Membuat pajak baru.
- 2) Intensifikasi pajak/mengadakan pemeriksaan yang ketat.
- 3) Memberantas korupsi, supaya pendapatan bisa masuk 100 %.¹⁶

b. Fungsi Mengatur (*Regulerend*)¹⁷

Mengatur *regulerend* pajak berfungsi sebagai alat penggerak masyarakat dalam sarana perekonomian untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Oleh karena itu, fungsi mengatur ini menggunakan pajak untuk mendorong dan mengendalikan kegiatan masyarakat agar sejalan dengan rencana dan keinginan pemerintah, walaupun kadangkala dari sisi penerimaan (fungsi anggaran) justru tidak menguntungkan.

Pelaksanaan fungsi ini bisa bersifat positif dan bersifat negatif. Pelaksanaan fungsi pajak yang bersifat positif maksudnya jika suatu kegiatan yang dilakukan oleh masyarakat itu oleh pemerintah dipandang sebagai sesuatu yang positif. Oleh karena itu, kegiatan tersebut akan didukung oleh pemerintah dengan cara memberikan dorongan berupa insentif pajak (*tax incentive*) yang dilakukan dengan cara pemberian fasilitas perpajakan berupa beberapa hal berikut:

¹⁶ Tunggul Anshari Setia Negara, *Pengantar Hukum Pajak*, (Malang: Bayumedia Publishing, 2006), hlm. 12-14

¹⁷ Munawir S, *Loc. Cit.*

- 1) Pemberian pembebasan pajak (*tax holiday*) dan keringanan pajak untuk jangka waktu tertentu bagi investor baru yang memproduksi bahan baku yang usahanya didirikan di wilayah Indonesia Bagian Timur.
- 2) Pembagian pengurangan-pengurangan pajak bagi pengarang buku ilmiah sehingga hasrat para ilmuwan untuk menerbitkan buku lebih besar dari pengembangan ilmu pengetahuan.
- 3) Pemberian pengecualian-pengecualian pajak bagi pertunjukan-pertunjukan kesenian tradisional sehingga kesenian tradisional dapat hidup berdampingan dengan kesenian lain. Padahal, selama ini pertunjukan kesenian tradisional sudah banyak yang gulung tikar.
- 4) Pemberian kompensasi-kompensasi pajak terhadap kerugian-kerugian yang diderita oleh perusahaan terhadap pajak penghasilannya untuk jangka waktu tertentu. Dengan demikian, perusahaan tersebut dapat memperoleh hasil yang lebih produktif sehingga di masa berikutnya akan dapat dikenakan pajak.

Sementara itu, pelaksanaan fungsi mengatur yang bersifat negatif dimaksudkan untuk mencegah atau menghalangi perkembangan atau menjuruskan kehidupan masyarakat ke arah tujuan tertentu. Hal itu dapat dilakukan dengan membuat peraturan di bidang perpajakan yang menghambat dan memberatkan masyarakat untuk melakukan suatu kegiatan yang ingin diberantas oleh pemerintah. Tindakan pemerintah yang demikian ini dapat dinamakan *des incentive tax*, antara lain berupa beberapa tindakan berikut:

- 1) Pemberian pajak impor yang tinggi bagi barang-barang tertentu untuk melindungi barang-barang yang juga diproduksi di dalam negeri.
- 2) Pemberian hambatan-hambatan terhadap barang-barang, misalnya minuman keras dan pemberatan-pemberatan khusus terhadap pajaknya agar masyarakat tidak lagi banyak mengkonsumsi minuman keras.

c. Fungsi Sosial/Demokrasi¹⁸

Maksudnya, hak milik perseorangan yang diakui dan pemanfaatannya tidak boleh bertentangan dengan kepentingan masyarakat. Dengan kata lain, besarnya pemungutan pajak harus disesuaikan dengan kekuatan seseorang untuk dapat mencapai pemuasan kebutuhan setinggi-tingginya setelah dikurangi (dengan yang mutlak) untuk kebutuhan primer.

Fungsi sosial ini bagian dari fungsi lainnya (fungsi mengatur), jadi fungsi ini harus:

- 1) Memberikan pembebasan dari pajak atas penghasilan untuk minimum kehidupan;
- 2) Memperhatikan faktor-faktor perorangan dari keadaankeadaan yang berpengaruh terhadap besar kecilnya kebutuhan-kebutuhan, seperti susunan dan keadaan keluarga, keadaan kesehatan, dan lain-lain

Dengan demikian, fungsi sosial ini merupakan bagian dari fungsi mengatur (*regulerend*), maksudnya fungsi ini juga mengatur masalah-masalah yang ada hubungannya dengan kebijaksanaan perpajakan kepada masyarakat. Selain itu, cara pengenaan tarif pajak harus disesuaikan dengan kekuatan masyarakat wajib pajak.

¹⁸ Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, Op. Cit., hl. 9

DASAR, PRINSIP DAN ASAS SISTEM PERPAJAKAN

A. Dasar Hukum dan Peraturan Perpajakan

Sifat pajak adalah wajib, yaitu mewajibkan bagi siapa saja (orang atau badan) yang telah dinyatakan Wajib Pajak (WP) di dalam undang-undang, maka orang atau badan tersebut diharuskan membayar pajak sesuai dengan ketentuan dan aturan yang berlaku berdasarkan hukum. Karena sifat berlakunya adalah wajib, maka harus terdapat sebuah payung hukum dari pemerintah agar ketentuan tersebut bisa dipatuhi dan dipertanggungjawabkan oleh semua pihak yang terkait dan memberikan keamanan dan ketegasan dalam setiap praktiknya. Untuk menjamin berlangsungnya kegiatan pajak secara baik dan adil, maka diperlakukan dasar hukum yang tepat sesuai dengan jenis pajak yang ditetapkan.

Pengaturan pajak di dalam suatu undang-undang, mempunyai dasar filosofis yang penting karena pajak merupakan sesuatu yang membebani rakyat, dan untuk itu harus terlebih dahulu mendapatkan persetujuan dari rakyat melalui mekanisme persetujuan wakil-wakil rakyat yang duduk di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Dengan demikian sekalipun pengaturan pajak dalam undang-undang menjadi suatu keharusan, operasionalisasi ketentuan di bidang pajak ini kadang kala menghendaki pengaturan lebih lanjut melalui berbagai bentuk peraturan, baik yang termasuk dalam peraturan perundang-undangan atau bukan.

Sebagaimana ditentukan di dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 jo UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, ada berbagai bentuk peraturan perundang-undangan yang secara hirarkis mengatur soal pajak, yaitu sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (UU NRI 1945);
- 2) Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perppu);
- 3) Peraturan Pemerintah (PP);
- 4) Peraturan Presiden (Perpres); dan
- 5) Peraturan Daerah (Perda).¹⁹

Dasar utama perpajakan Indonesia berpijak pada pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Agar dapat diimplementasikan dalam kehidupan bernegara, maka sebagai tindaklanjut dari bunyi pasal 23A UUD 1945 tersebut diterbitkan undang-undang yang mengatur tatacara penyelenggaraan perpajakan. Setidaknya terdapat 9 (sembilan) undang-undang yang dijadikan landasan hukum pemungutan pajak di Indonesia, yaitu:

- 1) Undang-Undang RI Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang RI Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- 2) Undang-Undang RI Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.
- 3) Undang-Undang RI Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Peubahan Ketiga Atas Undang Undang RI No. 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

¹⁹ Pasal 7 ayat 2 UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

- 4) Undang-Undang RI Nomor 12 Tahun 2000 Tentang Perubahan ketiga Atas Undang Undang RI No. 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan.
- 5) Undang-Undang RI Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Bea Meterai.
- 6) Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (sudah tidak berlaku lagi karena sudah dicabut berlakunya)
- 7) Undang-Undang RI No. 28 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang Undang RI Nomor 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.
- 8) Undang-Undang RI Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- 9) Undang-Undang RI Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Selain undang-undang yang berlaku di Indonesia (UU NRI 1945 dan undang-undang yang mengatur soal perpajakan seperti tersebut di atas, yang menjadi dasar hukum pengenaan pajak juga adalah beberapa konvensi hukum dan perjanjian internasional, seperti *tax treaties* atau *tax treaty*.

Tax Treaty atau dalam bahasa Indonesia dapat kita artikan sebagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) adalah perjanjian internasional di bidang perpajakan antar kedua negara yang mengatur pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh penduduk salah satu negara atau penduduk kedua negara dalam persetujuan itu. Pembagian hak tersebut diatur dengan tujuan untuk mencegah seminimal mungkin terjadinya pengenaan pajak berganda.

Tax Treaty ditujukan untuk menentukan alokasi hak pemajakan yang timbul dari suatu transaksi yang terjadi antara negara sumber (negara tempat sumber penghasilan berasal) dan negara domisili (negara tempat wajib pajak tinggal atau menetap). Adapun tujuan dari *Tax Treaty* adalah sebagai berikut:

- 1) Menghindarkan terjadinya pengenaan pajak ganda.
Adanya perjanjian penghindaran pajak berganda ini menjadikan pengenaan pajak atas laba usaha tidak dapat dikenakan di kedua

tempat, yaitu negara sumber atau negara domisili. Jadi, laba usaha dikenakan pajak di tempat mereka berkedudukan. Harapannya, dunia usaha bisa mendapatkan kepastian hukum karena membayar pajak hanya dikenakan pada satu kali, yaitu di negara domisili.

2) Peningkatan Investasi

Perjanjian penghindaran pajak berganda diharapkan dapat menarik negara luar untuk menanamkan modalnya di Indonesia. Sebab jika investasi berupa bunga, dividen, atau royalti dikenakan pajak yang tinggi, hal ini akan menimbulkan keraguan pada negara luar. Tentunya, ini dapat memperlambat pertumbuhan investasi modal di Indonesia dari luar negeri.

B. Prinsip-Prinsip dan Teori Pengenaan Pajak

1. Prinsip-prinsip Pengenaan Pajak

Pajak adalah pungutan yang dibayar oleh Wajib Pajak untuk negara dan akan digunakan untuk kepentingan pemerintah, negara dan masyarakat umum. Agar perubahan dan perbaikan berlangsung terus menerus maka dibutuhkan upaya penerapan pelayanan terbaik yang mengadaptasi prinsip-prinsip perpajakan. Dalam mendukung kelancaran sistem pemungutan pajak agar berjalan efektif, terdapat 4 prinsip pajak yang harus dijalankan dalam pelaksanaan pemungutan pajak.²⁰

a. Prinsip Keadilan (*Equity*)

Keadilan vertikal maupun keadilan horizontal dalam pemungutan pajak harus dipenuhi. Prinsip keadilan intinya memperhatikan pengenaan pajak secara umum serta sesuai dengan kemampuan Wajib Pajak atau sebanding dengan tingkat penghasilannya. Keadilan horizontal yaitu pembayar pajak dengan kondisi sama atau sejajar akan dikenai beban pajak yang sama. Sementara keadilan horizontal yaitu ketika pembayar pajak dengan jumlah penghasilan lebih besar akan menanggung

²⁰ Lihat <https://klikpajak.id/blog/bayar-pajak/4-prinsip-pajak-di-indonesia>, diakses tanggal 05 September 2020, Pukul. 10.39

beban pajak lebih besar dibanding pembayar pajak dengan penghasilan kecil.

b. Prinsip Kepastian (*Certainty*)

Pemungutan pajak harus dilakukan dengan tegas, jelas, dan terdapat kepastian dan jaminan hukum. Prinsip kepastian memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak mengenai objek pengenaan pajak, besaran pajak atau dasar pengenaan pajak, serta segala tata cara dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Hal tersebut dimaksudkan agar mudah dimengerti oleh Wajib Pajak dan memudahkan administrasi.

c. Prinsip Kecocokan/Kelayakan (*Convience*)

Pajak yang dipungut hendaknya tidak memberatkan Wajib Pajak serta hendaknya sejalan dengan sistem self assessment. Artinya, pemerintah mengutamakan serta memperhatikan layak atau tidaknya seseorang dikenakan pajak, sehingga orang yang dikenai pajak akan senang hati dan tulus memenuhi dan membayar kewajiban pajaknya.

d. Prinsip Ekonomi (*Economy*)

Pada saat menetapkan dan memungut pajak harus mempertimbangkan biaya pemungutan pajak dan harus proporsional. Pemerintah akan menerapkan sistem perpajakan yang efektif dan efisien, seperti biaya pemungutan pajak yang rendah. Jangan sampai biaya pemungutan lebih tinggi dari beban pajak yang dikenakan.

Sedangkan kaitannya dengan asas pelaksanaan pengenaan pajak agar pelaksanaannya dapat berjalan dengan baik, adil, lancar, tidak mengganggu kepentingan masyarakat, sekaligus membawa hasil yang baik bagi kas negara termasuk ke dalam asas ini adalah asas yuridis, ekonomis dan finansial.

a. Asas Yuridis

Menurut asas ini hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun warganya.²¹

Oleh karena itu mengenai pajak di negara hukum, segala sesuatunya harus ditetapkan dalam undang-undang. Dengan kata lain, hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum bagi tercapainya keadilan, dan jaminan ini diberikan kepada pihak-pihak yang tersangkut di dalam pemungutan pajak, yakni pihak fiskus dan wajib pajak. Fiskus diberi jaminan terhadap pelaksanaan tugasnya. Misalnya, fiskus diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan, dan sebagainya. Dalam hal ini kewenangan tersebut menjadi jaminan bahwa fiskus dapat memaksa berdasarkan hukum yang berlaku terhadap wajib pajak atau penanggung pajak. Demikian pula kepada wajib pajak atau penanggung pajak juga diberikan hak untuk memperoleh perlindungan. Misalnya ada kemungkinan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan, banding, gugatan, dan sebagainya. Hal ini dimaksudkan agar wajib pajak dan penanggung pajak tidak diperlakukan semena-mena. Hal lain yang tidak boleh diabaikan adalah adanya jaminan terhadap perlindungan rahasia dari wajib pajak atau rahasia dari penanggung pajak. Untuk itu harus juga mendapatkan perlindungan secara memadai.

b. Asas Ekonomis

Dalam hal ini perlu diingat bahwa pajak di samping mempunyai fungsi budgeter juga mempunyai fungsi mengatur. Apabila pemungutan pajak kepada masyarakat hanya dikenakan semata-mata pada fungsi budgeter, dengan menekankan jumlah yang optimal tanpa memperhatikan keadaan masyarakat, sisi keadilan dan kesanggupan masyarakat, tentu hal tersebut akan sangat memberatkan masyarakatnya. Bisa jadi pada gilirannya akan menimbulkan resistensi dari masyarakat, yang kemudian secara ekonomis akan menyulitkan pelaksanaan pemungutan

²¹ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT. Eresco, 1991), hlm. 36

pajak. Demikian pula halnya pemanfaatan uang dari hasil pajak. Apabila semata-mata digunakan untuk pengeluaran yang tidak banyak menyentuh kehidupan masyarakat secara luas, banyak terjadi kebocoran dan penggunaan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat maka juga akan menimbulkan resistensi masyarakat. Kiranya fungsi mengatur. Di dalam pajak perlu mendapat perhatian. Apabila terhadap suatu kegiatan atau usaha tertentu, dalam keadaan tertentu memang secara adil dan objektif masih diperlukan adanya insentif pajak, misalnya, maka mestinya juga diberikan insentif pajak. Demikian pula apabila aspek kehidupan masyarakat secara luas di bidang tertentu memerlukan uang pajak tersebut maka mestinya hal ini juga mendapatkan porsi memadai. Oleh karena fungsinya yang demikian itu maka pemungutan pajak sebaiknya:

1. Harus diusahakan supaya jangan sampai menghambat lancarnya produksi dan perdagangan;
2. Harus diusahakan supaya jangan menghalang-halangi rakyat dalam usahanya mencapai kebahagiaan; dan
3. Harus diusahakan jangan sampai merugikan kepentingan umum.

c. Asas Finansial

Di sini fungsi pajak yang terpenting adalah fungsi budgeter, yakni memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara. Sehubungan dengan hal itu, agar hasil pemungutan pajak besar maka biaya pemungutannya harus sekecil-kecilnya. Untuk itu pemerintah harus memperhitungkan efisiensi pengeluaran untuk penetapan pajak, pemungutan pajak, pelaporan pajak, juru pungut, dan sebagainya. Sedapat mungkin biaya yang dikeluarkan itu ditekan. Atau, kalau memang secara riil tidak menguntungkan, sebaiknya tak perlu dilakukan pemungutan.

Memang tidak mudah menyikapi hal ini, terutama dari sisi proporsionalitas besaran pajak. Kalau pemerintah hanya melakukan pemungutan terhadap pajak yang besar maka peran

serta masyarakat pada lapisan bawah tidak tertampung. Tentunya bukan itu yang dimaksudkan di sini. Masyarakat diharapkan secara aktif mau memenuhi kewajiban pajaknya sekalipun hanya kecil sehingga dari sisi pemungutan dapat menekan biaya pemungutan. Untuk itu perlu adanya kesadaran dari masyarakat selaku wajib pajak.²²

Selain asas tersebut di atas, khususnya untuk pembentukan peraturan di bidang pajak ini, dalam bukunya yang berjudul *Wealth of Nation*, Adam Smith memberikan pedoman bahwa supaya peraturan pajak itu adil maka ada empat syarat yang harus dipenuhi, yaitu: *Equality and equity*, *Certainty*, *Convenience of payment*, dan *Economic of collection*.²³ Keempat pedoman ini disebut *The Four Canons of Adam Smith* atau sering juga disebut *The Four Maxime*.

Equality and equity mengandung arti persamaan dan keadilan, di mana undang-undang pajak senantiasa memberikan perlakuan yang sama terhadap orang-orang yang berada dalam kondisi yang sama. Dalam hal ini di dalamnya terkandung maksud adanya larangan terhadap perlakuan diskriminatif.

Certainty mengandung arti kepastian. Undang-undang pajak yang baik senantiasa dapat memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak mengenai kapan ia harus membayar pajak, apa hak dan kewajiban mereka, dan sebagainya. Terkait dengan hal itu, undang-undang pajak tidak boleh mengandung kemungkinan penafsiran ganda (*ambigius*). Apabila ketentuan mengenai sesuatu hal yang berpotensi menimbulkan penafsiran ganda maka seyogyanya dapat diberikan penjelasan seperlunya. Kemudian, apabila dimungkinkan, hal tersebut dimasukkan ke dalam batang tubuh undang-undang tersebut, misalnya dalam ketentuan umum Pasal 1. Tafsir otentik yang dimuat di dalam Pasal 1 akan meminimalisasi kemungkinan penafsiran ganda.

²² Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak (Edisi Revisi)*, (Yogyakarta: Andi, 2009), hlm. 46-47

²³ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, (Bandung: PT. Eresco, 1992), hlm. 15

Convenience of payment adalah bahwa pajak harus dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang. Hal ini berkaitan dengan kemampuan wajib pajak. Mengenai kapan wajib pajak memiliki uang sehingga mampu membayar pajak sesuai kewajibannya, masing-masing wajib pajak tidaklah sama.

Economic of collection, dalam undang-undang pajak juga harus diperhitungkan rasio (perimbangan) antara biaya pengumpulan/pemungutan dengan hasil pajak itu sendiri sehingga diharapkan tidak terjadi hasil pajak yang negatif di mana biaya yang dikeluarkan bagi pemungutan pajak justru lebih besar daripada jumlah pajak yang berhasil dihimpun. Dari sisi ini sebaiknya pengeluaran untuk pemungutan pajak itu dibuat efisien.

2. Teori Pengenaan Pajak

Suatu negara dalam menjalankan fungsinya pemerintah atau penguasa setempat memerlukan dana atau modal. Modal yang diperlukan itu salah satunya bersumber dari pungutan berupa pajak dari rakyatnya. Pajak juga merupakan gejala sosial dan hanya terdapat dalam suatu masyarakat, tanpa ada masyarakat, tidak mungkin ada suatu pajak. Masyarakat yang dimaksud adalah masyarakat hukum atau *Gemeinschaft* menurut Ferdinand Tonnies. Manusia hidup bermasyarakat masing-masing membawa hak dan kewajiban. Akan tetapi, dalam hal ini ada proses timbal balik antara individu dan masyarakat. Artinya, ada hak dan kewajiban individu terhadap masyarakat begitu juga sebaliknya, hak dan kewajiban masyarakat terhadap individu. Selain itu, adanya hubungan timbal balik antara masyarakat sebagai warga negara dalam memenuhi kewajibannya pada negara, dan negara kepada masyarakatnya. Oleh karenanya ada pembatasan hak-hak asasi manusia oleh masyarakat guna menghindari pergesekan yang ada berakibat buruk karena masing-masing individu mengedepankan masalah haknya saja.

Pemerintah selaku pihak yang menjalankan penyelenggaraan kenegaraan seperti disinggung sebelumnya, yaitu memerlukan dana untuk membiayai fungsinya tersebut, mempunyai kewajiban untuk melindungi negara dan rakyatnya baik dari intervensi politik luar negeri maupun dalam hal meningkatkan derajat hidup masyarakat

menuju kesejahteraan. Di sisi lain masyarakat sebagai pihak yang diberi perlindungan memiliki kewajiban untuk ikut serta dalam menjalankan fungsi tersebut, yang bisa ditunjukkan melalui keikutsertaannya dalam pembiayaan negara. Dari kondisi ini terlihat bahwa antara negara dengan rakyatnya ada hubungan timbal balik yang baik, yang tentunya dibatasi dengan aturan, norma, undang-undang guna menghindari kesewenangan pihak lain.

Berdasarkan hal tersebut di atas, maka harus ada dasar pembenaran mengapa suatu negara mempunyai hak untuk memungut pajak. Terdapat beberapa teori yang menjelaskan atau memberikan justifikasi pemberian hak kepada negara untuk memungut pajak. Teori-teori tersebut antara lain adalah:²⁴

a. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda, dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu premi asuransi karena memperoleh jaminan perlindungan atas hak-haknya dari pemerintah.²⁵

b. Teori Kepentingan (*Aequivalentie*)

Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada kepentingan (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar kepentingan seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.²⁶

c. Teori Daya Pikul

Daya pikul menurut Prof. de Langen, sebagaimana dikutip oleh Rochmat Soemitro, adalah kekuatan seseorang untuk memikul suatu beban atas apa yang tersisa, setelah seluruh penghasilannya dikurangi dengan pengeluaran-pengeluaran yang mutlak untuk kehidupan primer diri sendiri beserta keluarganya.²⁷ Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 (dua) pendekatan, yaitu:

²⁴ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, (Yogyakarta: Andi, 2011), hlm 3-4.

²⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, (Bandung: PT. Eresco, 1992), hlm. 29

²⁶ *Ibid.*, hlm. 30

²⁷ *Ibid.*, hlm. 31

- 1) Unsur objektif, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang.
 - 2) Unsur subjektif, dengan memperhatikan besar kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.
- d. Teori Kewajiban Mutlak (Bakti)
- Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban. Teori ini didasarkan pada logika bahwa pemerintah karena memberi hidup kepada warganya, dapat membebani setiap anggota masyarakatnya dengan kewajiban-kewajiban, antara lain kewajiban membayar pajak, kewajiban ikut mempertahankan hidup/negara dengan milisi/wajib militer.²⁸ Dengan demikian negara dibenarkan membebani warganya karena memang negara begitu berarti bagi warganya, sementara bagi rakyat, membayar pajak merupakan sesuatu yang menunjukkan adanya bakti kepada negara.²⁹
- e. Teori Daya Jual Beli
- Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik jual beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Jadi sebenarnya uang yang berasal dari rakyat dikembalikan lagi kepada masyarakat melalui saluran lain. Pajak yang berasal dari rakyat kembali lagi kepada masyarakat tanpa dikurangi, sehingga pajak hanya berfungsi sebagai pompa, menyedot uang dari rakyat yang akhirnya dikembalikan lagi kepada masyarakat untuk kesejahteraan masyarakat sehingga pajak pada hakikatnya tidak merugikan rakyat. Oleh sebab itu, pungutan pajak dapat dibenarkan.³⁰
- f. Teori Gotong Royong
- Menurut Rochmat Soemitro individu, tidak dapat dilihat terlepas dari keluarganya, dan anggota masyarakat tidak pula

²⁸ *Ibid.*, hlm. 31

²⁹ Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak (Edisi Revisi)*, (Yogyakarta: Andi, 2009), hlm. 39

³⁰ Rochmat Soemitro, *Op. Cit.*, hlm. 31

dapat dipandang terlepas dari masyarakat dan lingkungannya. Hak asasi individu dihormati dan hanya dapat dikurangi demi kepentingan umum.³¹ Gotong royong dalam pajak tidak lain daripada pengorbanan keluarga (anggota masyarakat) untuk kepentingan keluarga (bersama) tanpa mendapatkan imbalan. Jadi berdasarkan Pancasila pemungutan pajak dapat dibenarkan karena pembayaran pajak dipandang sebagai uang yang tidak keluar dari lingkungan masyarakat tempat wajib pajak hidup. Akhirnya uang pajak digunakan untuk diri sendiri, untuk kesejahteraan sendiri, untuk masyarakat sendiri.

Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.

C. Asas-Asas dan Sistem Pemungutan Pajak

1. Asas Pengenaan Pajak

Asas pengenaan pajak menjadi dasar pijakan siapa atau negara mana yang berwenang memungut pajak terhadap suatu sasaran pajak tertentu. Dalam hal ini pembicaraan menyangkut yurisdiksi suatu negara berhadapan dengan negara lain. Untuk itu dikenal asas-asas pengenaan pajak sebagai berikut:

a. Asas Negara Tempat Tinggal (Domisili)

Asas tempat tinggal atau asas domisili ini mengandung arti bahwa negara tempat seseorang bertempat tinggal, tanpa memandang kewarganegaraannya, mempunyai hak yang tak terbatas untuk mengenakan pajak terhadap orang-orang itu atas semua pendapatan yang mereka peroleh tanpa menghiraukan di mana pendapatan itu diperoleh.³² Jadi yang mempunyai kewenangan untuk memungut pajak adalah negara tempat wajib pajak berdomisili dan dikenakan terhadap semua

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*, hlm. 50

penghasilan (*world wide income*), maupun juga seluruh kekayaan di manapun berada.

Menurut Tony Marsyahrul³³, asas domisili adalah asas yang menganut cara pemungutan pajak yang tergantung pada tempat tinggal (domisili) wajib pajak di suatu negara. Negara di tempat wajib pajak itu bertempat tinggal, negara itulah yang berhak mengenakan pajak atas segala penghasilan yang diperoleh dari mana pun.

b. Asas Negara Asal

Asas negara sumber mendasarkan pemajakan pada tempat di mana sumber itu berada, seperti adanya suatu perusahaan, kekayaan atau tempat kegiatan di suatu negara. Negara di mana sumber itu berada mempunyai wewenang untuk mengenakan pajak atas hasil yang keluar dari sumber itu.³⁴ Dalam hal ini penghasilan yang dapat dikenakan pajak oleh negara tempat penghasilan itu diperoleh (sumber) hanya terbatas pada penghasilan yang diperoleh dari negara tersebut. Dengan demikian sasaran pengenaan pajak menjadi sangat terbatas.

Menurut Tony Marsyahrul,³⁵ asas negara asal (negara sumber) disebutnya sebagai asas sumber yang merupakan asas yang menganut cara pemungutan pajak yang tergantung pada adanya sumber penghasilan di suatu negara. Jika di suatu negara terdapat suatu sumber penghasilan, negara tersebut berhak memungut pajak tanpa melihat wajib pajak itu bertempat tinggal.

c. Asas Kebangsaan

Menurut Soemitro asas ini mendasarkan pengenaan pajak seseorang pada status kewarganegaraannya. Jadi pemajakan dilakukan oleh negara asal wajib pajak. Yang dikenakan pajak ialah semua orang yang mempunyai kewarganegaraan negara

³³ Tony Marsyahrul, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, 2005), hlm. 3

³⁴ Rochmat Soemitro, *Loc. Cit.*

³⁵ Tony Marsyahrul, *Loc. Cit.*

tersebut, tanpa memandangi tempat tinggalnya.³⁶ Apabila asas ini digunakan oleh suatu negara maka sasaran pengenaan pajaknya adalah seluruh penghasilan dan kekayaan dari mana pun asalnya.

Asas kebangsaan disebut dengan asas nasional. Asas nasional adalah asas yang menganut cara pemungutan pajak yang dihubungkan dengan kebangsaan dari suatu negara. Untuk menghindari seorang wajib pajak dikenakan pajak dari berbagai negara yang menganut salah satu dari ketiga asas tersebut, maka diadakan suatu perjanjian perpajakan (*tax treaty*).³⁷

2. Stelsel Pajak

Pajak merupakan suatu sistem yang diatur dalam undang-undang. Undang-undang salah satunya juga mengatur tata cara pemungutan. Stelsel Pajak merupakan sistem pemungutan pajak yang digunakan untuk menghitung besarnya pajak yang harus dibayarkan oleh para wajib pajak. Pemungutan pajak dapat dilakukan dengan stelsel yang terdiri dari 3 jenis, yaitu Stelsel nyata (riil), stelsel anggapan (fiktif), dan stelsel campuran.

a. Stelsel Nyata atau Riil

Stelsel Nyata merupakan salah satu jenis pemungutan pajak yang didasarkan pada objek atau penghasilan yang diperoleh sesungguhnya (penghasilan nyata untuk Pajak Penghasilan). Mengetahui dengan kondisi demikian, pemungutan pajak baru dilakukan pada akhir tahun. Dengan begitu, penghasilan yang sesungguhnya dapat diketahui kemudian atau disebut sistem pemungutan pajak di belakang (*naheffing*).

Kelebihan stelsel nyata adalah perhitungan didasarkan pada penghasilan sesungguhnya dan hasil yang diperoleh akan lebih akurat dan riil. Adapun kekurangannya adalah karena pajak dibutuhkan untuk pembiayaan sepanjang tahun, maka pelaksanaannya pun tidak dapat dikatakan mudah. Akibatnya Wajib pajak dibebani jumlah pembayaran pajak tinggi. Sementara, jumlah kas yang tersedia belum memadai.

³⁶ Rochmat Soemitro, *Loc. Cit.*

³⁷ Tony Marsyahrul, *Loc. Cit.*

Setiap wajib pajak akan membayar pada akhir tahun, sehingga jumlah uang yang beredar akan terpengaruh.

Kelebihan dari stelsel ini adalah pajak yang dikenakan lebih realistis yaitu sesuai dengan besarnya pajak yang sesungguhnya terutang, karena pemungutan pajak dilakukan setelah tutup buku. Dengan demikian, penghasilan yang sesungguhnya akan diketahui dengan sistem ini. Sedangkan kelemahannya adalah pajak baru dapat dikenakan pada akhir periode (setelah penghasilan riil diketahui). Padahal, pemerintah lebih dahulu membutuhkan penerimaan pajak ini untuk pengeluaran sepanjang tahun dan tidak hanya pada akhir tahun.

b. Stelsel Anggapan (*Fictieve Stelsel*)

Jenis pemungutan pajak ini yang didasarkan pada anggapan yang diatur oleh suatu undang-undang. Anggapan yang dimaksud di sini dapat bermacam-macam jalan pikirannya, tergantung pada peraturan perpajakan yang berlaku. Dengan demikian, stelsel ini menerapkan sistem pemungutan pajak di depan (*voor hedging*). Misalnya, penghasilan suatu tahun pajak dianggap sama dengan tahun sebelumnya. Sehingga pada awal tahun pajak telah dapat ditetapkan besarnya pajak yang terutang untuk tahun pajak berjalan.

Keunggulan stelsel ini adalah, pajak dapat dibayar selama tahun berjalan tanpa harus menunggu pada akhir tahun. Sedangkan kelemahan stelsel ini adalah pajak yang telah dibayar wajib pajak tidak berdasarkan pada keadaan sesungguhnya.

c. Stelsel Campuran

Jenis stelsel ini merupakan kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan. Kemudian pada akhir tahun, besarnya pajak disesuaikan dengan keadaan sebenarnya. Apabila kenyataannya besarnya pajak lebih besar daripada pajak menurut anggapan, maka wajib pajak harus menambah pembayaran. Sebaliknya, apabila besaran pajaknya menurut kenyataan lebih kecil daripada pajak anggapan, maka wajib pajak

dapat meminta kembali kelebihanannya (direstitusi) atau dapat juga dikompensasi.

Kelebihan stelsel ini adalah, pemungutan pajak sudah dapat dilakukan pada awal tahun pajak, dan pajak yang dipungut sesuai dengan besarnya pajak yang sesungguhnya terutang. Kelemahan dari stelsel ini adalah adanya tambahan pekerjaan administrasi karena penghitungan pajak dilakukan dua kali, yaitu pada awal dan akhir tahun.

3. Sistem Perpajakan

Sistem perpajakan adalah mekanisme yang mengatur bagaimana hak dan kewajiban perpajakan suatu wajib pajak dilaksanakan. Wirawan B Ilyas dan Richard Burton mengatakan pada dasarnya ada 4 (empat sistem) pemungutan pajak, yaitu: *Official Assessment*, *Semi Self Assessment*, *Self Assessment*, *Withholding System*.³⁸

Pada uraian di bawah ini disajikan berbagai sistem perpajakan.

a. *Official Assessment*

Menurut sistem perpajakan ini, besarnya pajak yang terutang ditetapkan sepenuhnya oleh institusi pemungut pajak. Wajib pajak dalam hal ini bersifat pasif dan menunggu penyampaian utang pajak yang ditetapkan oleh institusi pemungut pajak.

Sistem pemungutan pajak ini memiliki kekuarangan, yaitu karena wajib pajak memiliki wewenang menghitung sendiri besaran pajak terutang yang perlu dibayarkan, maka wajib pajak biasanya akan berusaha untuk menyetorkan pajak sekecil mungkin dengan membuat laporan palsu atas pelaporan kekayaan

Ciri-ciri sistem pemungutan pajak *Self Assessment*:

- Penentuan besaran pajak terutang dilakukan oleh wajib pajak itu secara mandiri.

³⁸ Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm.

- Wajib pajak berperan aktif dalam menuntaskan kewajiban pajaknya mulai dari menghitung, membayar, hingga melaporkan pajak.
- Pemerintah tidak perlu mengeluarkan surat ketetapan pajak, kecuali jika wajib pajak telat lapor, telat bayar pajak, atau terdapat pajak yang seharusnya wajib pajak bayarkan namun tidak dibayarkan.

b. *Semi Self Assessment*

Menurut sistem perpajakan ini pemungutan pajak, setiap awal tahun wajib pajak menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang untuk tahun berjalan yang merupakan angsuran bagi wajib pajak yang harus disetor sendiri. Baru kemudian pada akhir tahun pajak fiskus menentukan besarnya utang pajak yang sesungguhnya berdasarkan data yang dilaporkan oleh wajib pajak.

c. *Self Assessment*

Menurut sistem perpajakan ini, besarnya pajak yang terutang ditetapkan oleh wajib pajak. Dalam hal ini, kegiatan menghitung, memperhitungkan, menyetorkan dan melaporkan pajak yang terutang dilakukan oleh wajib pajak. Peran institusi pemungut pajak hanyalah mengawasi melalui serangkaian tindakan pengawasan maupun penegakan hukum (pemeriksaan dan penyidikan pajak).

Ciri-ciri sistem perpajakan Official Assessment:

- Besarnya pajak yang dikenakan dihitung oleh petugas pajak.
- Wajib pajak sifatnya pasif dalam perhitungan pajak mereka.
- Besaran pajak terutang akan diketahui setelah petugas pajak menghitung pajak yang terutang dan menerbitkan surat ketetapan pajak.
- Pemerintah memiliki hak penuh dalam menentukan besarnya pajak yang wajib dibayarkan.

d. *Withholding System*

Pada sistem pemungutan pajak *withholding system*, besarnya pajak biasanya dihitung oleh pihak ketiga. Bukan mereka wajib pajak dan bukan juga aparat pajak/fiskus. Contoh *Withholding System* adalah pemotongan penghasilan karyawan yang dilakukan oleh bendahara instansi atau perusahaan terkait. Jadi, karyawan tidak perlu lagi pergi ke kantor pajak untuk membayarkan pajak tersebut.

Jenis pajak yang biasanya menggunakan *withholding system* di Indonesia adalah PPh Pasal 21, PPh Pasal 22, PPh Pasal 23, PPh Final Pasal 4 ayat (2) dan PPN. Bukti potong atau bukti pungut biasanya digunakan sebagai bukti atas pelunasan pajak dengan menggunakan sistem ini.

Untuk beberapa kasus tertentu, bisa juga menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP). Bukti potongan tersebut nantinya akan dilampirkan bersama SPT Tahunan PPh/SPT Masa PPN dari wajib pajak yang bersangkutan.

SISTEMATIKA DAN HUKUM PAJAK DI INDONESIA

A. Sistematika Hukum Pajak

Pembagian hukum pajak dibagi menjadi dua bagian, yaitu hukum pajak material dan hukum pajak formal.³⁹

1. Hukum Pajak Material

Hukum Pajak Material ialah Hukum Pajak yang memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, berapa besarnya pajak atau dapat dikatakan pula segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, dan hapusnya utang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak.

Menurut Bustamar Ayza hukum pajak material adalah peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur subyek, obyek dan tarif pajak untuk masing-masing jenis pajak.⁴⁰

Undang-undang pajak yang termasuk dalam Hukum Pajak Material ialah:

- a. Undang-undang yang mengatur soal perpajakan sebagai pelaksanaan amanat Pasal 23A UUD RI 1945.
- b. PPh, PPN & PPnBM, PBB, Bea Meterai, BPHTB, Bea Masuk dan Cukai.

³⁹ Ziski Azis dkk, *Pepajakan Teori dan Kasus*, (Medan: CV Madenatera, 2016), hlm. 2-3

⁴⁰ Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia*, (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 108

- c. *Mutual Agreement Procedure (MAP)*. Secara sederhana, MAP merupakan alternatif bagi wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa yang menimbulkan pemajakan berganda, atau apabila terdapat indikasi bahwa tindakan otoritas negara mitra menyebabkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) atau sengketa *transfer pricing*. Di Indonesia, ketentuan MAP yang terbaru diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 49/PMK.03/2019. Wajib pajak dalam negeri dapat mengajukan permintaan pelaksanaan MAP kepada Direktur Jenderal Pajak sebagai pejabat berwenang Indonesia dalam hal terjadi perlakuan perpajakan oleh otoritas pajak mitra P3B yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B.
- d. *Advance Pricing Agreement (APA)*. APA sebagai suatu skema yang telah disusun sebelumnya terhadap suatu transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan berdasarkan kriteria yang tepat (seperti metode, perbandingan dan penyesuaian, serta asumsi-asumsi terhadap kondisi yang akan datang) untuk menentukan harga transfer antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut untuk periode waktu tertentu. Dengan kata lain, APA merupakan suatu kesepakatan yang dibuat di muka antara perusahaan multinasional dengan satu atau lebih otoritas pajak suatu negara sehubungan dengan penerapan metode harga transfer. Tujuan APA adalah bagaimana memajaki transaksi antara grup perusahaan multinasional di suatu negara.

2. Hukum Pajak Formal

Hukum Pajak Formal ialah Hukum Pajak yang memuat peraturan-peraturan mengenai cara-cara Hukum Pajak Material menjadi kenyataan.⁴¹ Hukum ini memuat cara-cara pendaftaran diri untuk memperoleh NPWP, cara-cara pembukuan, cara-cara pemeriksaan, cara-cara penagihan, hak dan kewajiban Wajib Pajak, cara-cara penyidikan, macam-macam sanksi, dan lain-lain.

⁴¹ *Ibid.*, hlm. 159

Undang-undang Pajak yang termasuk Hukum Pajak Formal ialah:

- a. UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009.
- b. UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat paksa.
- c. Penyelesaian Sengketa Pajak melalui pengadilan; UU No. 14 Tahun 2002.
- d. Hukum Acara Perdata terkait pelaksanaan sita dan lelang, dan
- e. KUHAP untuk penyelesaian tindak pidana perpajakan

3. Perjanjian Perpajakan dan Konvensi/Hukum Internasional

Perjanjian pajak internasional memiliki peran untuk mengatur batasan penerapan ketentuan pajak domestik masing-masing negara berdasarkan hukum kebiasaan internasional dan *tax treaty* yang telah ditetapkan.

Vienna Convention on the Law of Treaties mendefinisikan ‘*treaty*’ sebagai perjanjian internasional yang ditetapkan antarnegara dalam bentuk tertulis dan diatur dalam hukum internasional, baik yang berwujud instrumen tunggal atau lebih dalam desain spesifik.

Tax treaty digunakan sebagai salah satu sumber hukum dalam perpajakan internasional selain dari peraturan perpajakan domestik. Penentuan aspek perpajakan tersebut dilakukan berdasarkan klausul-klausul yang terdapat dalam *tax treaty* yang bersangkutan sesuai jenis transaksi yang sedang dihadapi.

Setiap *tax treaty* mempunyai prinsip-prinsip dasar yang hampir sama sebagai bagian dari konvensi internasional, di mana setiap negara yang terlibat dapat menyusun *tax treaty*-nya masing-masing berdasarkan model-model perjanjian yang diakui secara internasional. Saat ini, terdapat dua model *treaty* yang sering dijadikan acuan yaitu Organisasi untuk Kerjasama dan Pembangunan Ekonomi atau Organisation for Economic Co-

operation & Development (OECD) Model dan Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) atau United Nation (UN) Model.

Tax treaty merupakan perjanjian yang bersifat *lex specialis* terhadap ketentuan PPh (*lex generalis*). Artinya, kedudukan P3B berada di atas ketentuan PPh. Kendati demikian, perlu diketahui bahwa *tax treaty* ini tidak memberikan hak pemajakan baru kepada negara yang mengadakan *tax treaty*.

Tax treaty akan dianggap sebagai sumber hukum suatu negara apabila telah melalui proses ratifikasi atau pengesahan. Di banyak negara, proses ratifikasi *tax treaty* harus melalui persetujuan lembaga perwakilan rakyat atau parlemen. Kemudian apabila *tax treaty* tersebut telah diratifikasi maka harus diberitahukan kepada negara mitranya.

Berdasarkan Pasal 11 ayat (1) UU No. 24 tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, proses ratifikasi *tax treaty* tidak melalui persetujuan oleh DPR, tetapi cukup dilakukan dengan penerbitan Keputusan Presiden yang kemudian diberitahukan kepada DPR.

Indonesia memiliki sejarah panjang mengenai *tax treaty*, aturan *tax treaty* pertama kali diperkenalkan pada tahun 1934, yaitu pada saat pemerintahan Hindia Belanda. Pada tahun 1970, Indonesia pertama kali melakukan penandatanganan *tax treaty* dengan 4 negara yaitu Kanada, Inggris, Belgia dan Belanda. Hingga saat ini, Indonesia telah memiliki 65 *tax treaty* (P3B) dengan negara lain.

Adapun, objek pajak yang tercantum dalam *tax treaty* pada umumnya terdiri atas 15 jenis penghasilan, yaitu:

- a. penghasilan dari harta tetap atau barang tak bergerak (*income from immovable property*).
- b. penghasilan dari usaha (*business income atau business profit*).
- c. penghasilan sari usaha perkapalan atau angkutan udara (*income from shipping and air transport*).
- d. dividen (*divident*).
- e. bunga (*interest*).
- f. royalti (*royalty*).
- g. keuntungan dari penjualan harta (*capital gain*).

- h. penghasilan dari pekerjaan bebas (*income from independent personal service*).
- i. penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja (*income from dependent personal service*).
- j. gaji untuk direktur (*director fees*).
- k. penghasilan seniman, artis dan atlet (*income earned by entertainers and athletes*).
- l. uang pensiun dan jaminan sosial tenaga kerja (*pension and social security payment*).
- m. penghasilan pejabat pemerintah (*income in respect of government service*).
- n. penghasilan pelajar dan peserta pelatihan (*income received by students and apprentices*).
- o. penghasilan lain-lain (*other income*).

Selain itu, di antara pasal dalam model *tax treaty*, terdapat ketentuan internasional yang berlaku khusus, yaitu ketentuan mengenai pajak atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat, baik dalam OECD Model (Pasal 28) maupun UN Model (Pasal 27).

Namun, berbeda dengan kedua model tersebut, ASEAN Model telah memiliki pasal yang secara khusus mengatur pemajakan atas penghasilan yang diterima dosen dan peneliti, yaitu melalui Pasal 21.

B. Pajak dan Pungutan Lain Bukan Pajak di Indonesia

1. Jenis-Jenis Pajak Pusat

Pajak pusat adalah pajak yang **ditetapkan oleh pemerintah pusat** melalui undang-undang, yang **wewenang pemungutannya ada pada pemerintah pusat** dan hasilnya digunakan **untuk membiayai pemerintah pusat** dan pembangunan.

Pajak pusat juga dapat diartikan sebagai pajak yang **dikelola** oleh pemerintah pusat melalui **Direktorat Jenderal Pajak (DJP)** dan hasilnya dipergunakan untuk membiayai pengeluaran rutin negara dan pembangunan yang tercakup dalam **APBN**.

Pajak pusat yang ada di Indonesia saat ini antara lain, Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perkebunan, Perhutanan dan Pertambangan (PBB-P3), dan Bea Materai. Namun, mulai 1 Januari 2014, PBB pedesaan dan perkotaan menjadi bagian dari pajak daerah. Untuk PBB Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan masih tetap merupakan Pajak Pusat.

Penjelasan pajak-pajak pusat yang dikelola oleh DJP tersebut adalah sebagai berikut:

a. Pajak Penghasilan (PPh)

PPh adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu Tahun Pajak. Yang dimaksud dengan penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak baik yang berasal baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dengan demikian maka penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji, honorarium, hadiah, dan lain sebagainya.

b. Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean (dalam wilayah Indonesia). Orang Pribadi, perusahaan, maupun pemerintah yang mengkonsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dikenakan PPN. Pada dasarnya, setiap barang dan jasa adalah Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, kecuali ditentukan lain oleh Undang-undang PPN.

c. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)

Selain dikenakan PPN, atas pengkonsumsian Barang Kena Pajak tertentu yang tergolong mewah, juga dikenakan PPnBM. Yang dimaksud dengan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah adalah:

- 1) Barang tersebut bukan merupakan barang kebutuhan pokok; atau
- 2) Barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat tertentu; atau

- 3) Pada umumnya barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat berpenghasilan tinggi; atau
 - 4) Barang tersebut dikonsumsi untuk menunjukkan status; atau
 - 5) Apabila dikonsumsi dapat merusak kesehatan dan moral masyarakat, serta mengganggu ketertiban masyarakat.
- d. **Bea Meterai**
- Bea Meterai adalah pajak yang dikenakan atas pemanfaatan dokumen, seperti surat perjanjian, akta notaris, serta kwitansi pembayaran, surat berharga, dan efek, yang memuat jumlah uang atau nominal di atas jumlah tertentu sesuai dengan ketentuan.
- e. **Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) tertentu**
- PBB adalah pajak yang dikenakan atas kepemilikan atau pemanfaatan tanah dan atau bangunan. PBB merupakan Pajak Pusat namun demikian hampir seluruh realisasi penerimaan PBB diserahkan kepada Pemerintah Daerah baik Propinsi maupun Kabupaten/Kota.

2. Jenis-jenis Pungutan Negara

Pajak merupakan pungutan resmi yang wajib dibayar oleh rakyat kepada negara untuk kemudian digunakan bagi kepentingan umum. Rakyat yang membayar pajak mungkin tidak merasakan langsung manfaat membayar pajak karena pajak sendiri ditujukan untuk memenuhi kebutuhan umum bukan kebutuhan per individu. Ketika seseorang sudah memiliki pekerjaan, yang berarti mereka memperoleh penghasilan dari pekerjaan tersebut, maka orang tersebut wajib membayar pajak kepada negara.

Selain pajak, ada pula yang disebut pungutan resmi selain pajak. Berikut contoh pungutan-pungutan resmi selain pajak yang wajib dibayarkan masyarakat :

a. **Retribusi**

Retribusi adalah iuran atau pungutan yang dikenakan kepada masyarakat karena menggunakan fasilitas yang telah disediakan oleh negara atau pemerintah dan disetorkan melalui kas negara

yang kemudian uangnya digunakan untuk pembangunan sarana yang sesuai dengan jenis retribusi. Sifat-sifat retribusi adalah:

- 1) Tidak adanya unsur paksaan dalam pembayaran retribusi
- 2) Pembayaran retribusi tergantung kemauan atau penggunaan si pembayar. Artinya pembayaran retribusi hanya dikenakan kepada yang memakai atau menikmati jasa retribusi tersebut.
- 3) Tidak selalu berhubungan atau bersarana undang-undang. Dapat dikatakan bahwa retribusi umumnya berhubungan dengan pembayaran atau pemberian imbalan atas penggunaan jasa secara langsung.

Jenis retribusi daerah dapat dibedakan menjadi 3 bagian, yaitu:

- 1) Retribusi jasa umum
Contohnya adalah: retribusi pelayanan kebersihan, retribusi pelayanan parkir di tepi jalan umum serta retribusi pengujian kendaraan bermotor
- 2) Retribusi jasa usaha
Contohnya adalah: retribusi pasar grosir/pertokoan, retribusi terminal serta retribusi tempat rekreasi dan olahraga
- 3) Retribusi perizinan
Contohnya adalah: retribusi izin mendirikan bangunan (IMB) dan retribusi izin usaha perizinan.
Persamaan dari pajak dan retribusi adalah keduanya sama-sama pungutan yang dibayarkan kepada pemerintah oleh masyarakat untuk kepentingan bersama dalam tercapainya kesejahteraan. Perbedaannya, apabila manfaat pajak tidak bisa dirasakan secara langsung karena digunakan untuk kepentingan bersama dan dialokasikan untuk fasilitas sarana dan prasarana bagi orang banyak seperti pembangunan jalan atau perbaikan jalan dan untuk beasiswa. Lain halnya dengan retribusi, manfaat dari retribusi dapat dirasakan secara langsung balas jasanya, seperti sampah yang setiap hari diangkut dari penampungan sampah, ini merupakan contoh bentuk balas

jasa pembayaran retribusi pelayanan kebersihan yang telah dibayarkan.

b. Cukai

Cukai adalah iuran yang dibayarkan oleh rakyat atas pemakaian barang-barang tertentu. Barang yang terkena cukai bukan lah semua jenis barang, melainkan hanya beberapa jenis barang yang memiliki karakteristik tertentu. Karakteristik atau sifat barang yang dikenai cukai antara lain.

- 1) Barang yang peredarannya perlu untuk diawasi
- 2) Barang yang konsumsinya perlu untuk dikendalikan
- 3) Dalam pemakaian atau konsumsinya kemungkinan menimbulkan dampak negative bagi masyarakat atau lingkungan hidupnya
- 4) Dalam pemakaian atau penggunaannya perlu dilakukan pembebanan pungutan negara demi adana keadilan dan keseimbangan.

Contoh barang-barang yang dikenai cukai menurut Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 antara lain:

- Etil alcohol (EA) atau etanol
- Minuman yang mengandung etil alcohol (MMEA) dalam kadar berapa pun
- Hasil tembakau seperti cerutu, sigaret, rokok daun, tembakau iris dan hasil olahan tembakau lainnya.

Pemungutan biaya cukai di Indonesia sendiri dilakukan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Tujuannya dikenakan cukai adalah agar mengurangi penggunaan barang-barang yang telah disebutkan di atas.

c. Bea

Bea ini dapat dibedakan menjadi dua jenis, yaitu bea masuk dan bea keluar. Bea masuk artinya adalah pungutan yang dilakukan negara berdasarkan undang – undang pabean yang dikenakan terhadap barang – barang impor atau barang – barang yang dimasukkan ke dalam daerah pabean Indonesia dengan tujuan

untuk dikonsumsi di dalam negeri. Sedangkan bea keluar adalah pungutan yang dilakukan negara berdasarkan undang-undang pabean pada barang-barang yang akan di ekspor ke luar negeri atau barang - barang yang dikeluarkan dari Indonesia dengan tujuan untuk dikonsumsi di negara tujuan.

Tujuan adanya pungutan berupa bea ini adalah untuk mengurangi jumlah impor. Karena impor sendiri juga memiliki dampak buruk, walaupun sebenarnya impor penting bagi transaksi antar negara. Dampak buruk yang dapat ditimbulkan oleh jumlah impor yang banyak adalah produksi domestik atau dalam negeri akan kalah saing dengan produk impor.

d. Sumbangan

Sumbangan adalah iuran atau pungutan yang dilakukan oleh pemerintah kepada orang-orang atau kepada golongan tertentu. Tujuannya adalah untuk menutupi pengeluaran yang pengeluarannya tidak dapat diambil atau dibebankan kepada kas negara dan hasilnya nanti tidak dapat dinikmati oleh masyarakat umum. Jadi, yang akan merasakan dan mendapatkan fasilitasnya nanti hanyalah yang ikut membayar iuran atau pungutan tersebut. Contohnya adalah sumbangan wajib untuk pemeliharaan jalanan.

C. Pajak-pajak Daerah

Mardiasmo menyatakan bahwa dalam rangka pelaksanaan otonomi dan desentralisasi keuangan, pemerintah daerah di harapkan memiliki kemandirian yang lebih besar. Meskipun demikian, hingga kini masih banyak kendala yang dihadapi pemerintah daerah dalam kaitannya dengan peningkatan penerimaan daerah itu sendiri. Pertama, tingginya tingkat kebutuhan daerah (*fiscal need*) yang tidak seimbang dengan kapasitas fiskal (*fiscal capacity*) yang dimiliki daerah, sehingga menimbulkan kesenjangan fiskal (*fiscal gap*). Kedua, kualitas layanan publik yang memprihatinkan sehingga berakibat produk layanan publik yang dapat dijual kepada masyarakat, direspon secara negatif. Keadaan ini menyebabkan keengganan masyarakat untuk taat

membayar pajak dan retribusi daerah. Ketiga, lemahnya infrastruktur prasarana dan sarana umum. Keempat, berkurangnya dana bantuan dari pusat (DAU tidak mencukupi). Kelima, belum diketahuinya potensi PAD yang mendekati kondisi riil.⁴²

Pemungutan pajak daerah yang dilakukan oleh pemerintah daerah dilaksanakan berdasarkan kewenangan yang diatur dalam UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Menurut Bagir Manan, wewenang dalam bahasa hukum tidak sama dengan kekuasaan (*macht*). Kekuasaan hanya menggambarkan hak untuk berbuat atau tidak berbuat. Dalam hukum, wewenang sekaligus berarti hak dan kewajiban (*rechten en plichten*).⁴³ Philipus M. Hadjon mengemukakan bahwa kewenangan diperoleh melalui tiga sumber, yaitu: atribusi, delegasi, dan mandat. Kewenangan atribusi lazimnya digariskan melalui pembagian kekuasaan negara oleh Undang-Undang Dasar, kewenangan delegasi dan mandat adalah kewenangan yang berasal dari pelimpahan.⁴⁴

Adapun definisi pajak begitu beragam yang dikemukakan oleh para ahli, salah satunya pengertian pajak menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro yang mengatakan bahwa⁴⁵ pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Pendekatan dari aspek hukum menegaskan bahwa pajak harus dipungut dengan undang-undang demi menciptakan kepastian hukum, baik bagi

⁴² Mardiasmo, *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah*, (Yogyakarta: Penerbit PT Andi, 2002), hlm. 146. Dalam Yuswanto, *Hukum Desentralisasi Keuangan*, (Jakarta: Rajawali Press, 2012), hlm 104.

⁴³ Bagir Manan, *Wewenang Provinsi, Kabupaten dan Kota Dalam Rangka Otonomi Daerah*, Makalah pada Seminar Nasional FH UNPAD, 13 mei 2000, hlm. 1-2. Dalam Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta: PT Raja Grafindo, 2006), hlm. 102.

⁴⁴ Philipus M. Hadjon, *Fungsi Normatif Hukum Administrasi Dalam Mewujudkan Pemerintahan Yang Bersih*, disampaikan pada Pidato pengukuhan Guru besar di FH UNAIR 10 Oktober 1994, hlm. 4.

⁴⁵ Y. Sri Pudyatmoko, *Hukum Pajak*, (Yogyakarta: Andi, 2004), hlm. 2.

pemungut maupun pembayar pajak.⁴⁶ Ciri-ciri yang melekat pada pajak diantaranya sebagai berikut:⁴⁷

1. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya,
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah,
3. Pajak dipungut oleh Negara, baik oleh pemerintah pusat maupun daerah,
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*,
5. Pajak dapat pula membiayai tujuan yang tidak *budgeter*, yaitu mengatur.

Menurut UU KUP Pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa 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”. Pajak sebagai suatu sumber dana untuk memenuhi fasilitas kebutuhan hidup masyarakat yang diselenggarakan oleh pemerintah maka membutuhkan suatu aturan hukum agar dapat dilaksanakan secara sah dan dapat dipatuhi oleh masyarakat. Ketentuan mengenai pajak harus berdasarkan Undang-Undang yang dilakukan dengan persetujuan dari rakyat melalui wakilnya yaitu Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).⁴⁸ Artinya, pajak bukan pemaksaan yang dibebankan kepada rakyat melainkan kehendak dari rakyat yang dipertegas dengan uraian Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan Undang-Undang”.

⁴⁶ Dewi Kania Sugiharti dan Zainal Muttaqin, *Hukum Pajak*, (Bandung: Kalam Media, 2005), hlm. 3.

⁴⁷ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 2010), hlm. 6-7.

⁴⁸ Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 2006), hlm. 7.

Adapun menurut Pasal 1 Angka 10 UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pajak daerah adalah kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Di dalam Pasal 1 angka 10 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pajak Daerah diartikan sebagai kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Ciri-ciri yang melekat pada Pajak Daerah antara lain:

- 1) Pajak Daerah berasal dari pajak negara yang diserahkan kepada daerah sebagai Pajak Daerah.
- 2) Dipungut apabila ada suatu keadaan, peristiwa dan perbuatan yang menurut peraturan perundang-undangan dapat dikenakan pajak daerah.
- 3) Dapat dipaksakan, yakni apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban pembayaran pajak daerah, yang bersangkutan dapat dikenakan sanksi (pidana dan denda).
- 4) Tidak terdapat hubungan langsung antara pembayaran pajak daerah dengan imbalan/balas jasa secara perseorangan.
- 5) Hasil pungutan pajak daerah dipergunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Berbeda dengan pengertian yang sebelumnya terdapat pada UU No. 34 Tahun 2000 tentang Perubahan atas UU No. 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pajak Daerah didefinisikan sebagai iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada Daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan Daerah dan pembangunan Daerah. Di dalam UU No. 34 Tahun 2000, hasil dari pajak daerah adalah untuk membiayai

penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan Daerah, sedangkan dalam UU No. 28 Tahun 2009 hasil dari pajak daerah adalah untuk digunakan oleh Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pada hakikatnya, pajak daerah merupakan pungutan yang menjadi pengurang hak rakyat yang dikenakan oleh pemerintah daerah, oleh karena itu pemungutan pajak harus objektif, adil, dan tidak boleh diskriminatif. Untuk mewujudkan pemungutan pajak tersebut maka diperlukan pemikiran mengenai asas, teori, dasar, dan sistem pemungutan pajak daerah.⁴⁹

Asas pemungutan pajak sering dikenal juga dengan istilah prinsip-prinsip pemungutan pajak. Menurut Adam Smith dalam bukunya *The Wealth of Nations*, dalam pemungutan pajak harus diupayakan adanya keadilan objektif, artinya asas pemungutan yang mendasarinya harus bersifat umum dan merata. Asas pemungutan pajak ini dikenal dengan *The Four Maxims* atau *Adam Smith's Cannons*, yaitu:

- 1) *Equality*, kesamaan dalam beban pajak, sesuai kemampuan wajib pajak.
- 2) *Certainty*, dijalankan secara tegas, jelas, pasti.
- 3) *Convenience*, tidak menekan wajib pajak, wajib pajak membayar pajak dengan senang dan sukarela.
- 4) *Efficiency/economy*, biaya pemungutannya tidak lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya.⁵⁰

Secara umum, kriteria yang harus dipenuhi suatu pajak daerah adalah:

- 1) Bersifat pajak, dan bukan retribusi;
- 2) Obyek pajak terletak atau terdapat di wilayah daerah kabupaten/kota yang bersangkutan dan mempunyai mobilitas cukup rendah serta hanya melayani masyarakat di wilayah daerah kabupaten/kota yang bersangkutan;

⁴⁹ Kesit Bambang Prakosa, *Pajak dan Retribusi Daerah*, (Yogyakarta, UII Press, 2005), hlm.4.

⁵⁰ *Ibid.*

- 3) Obyek dan dasar pengenaan pajak tidak bertentangan dengan kepentingan umum;
- 4) Potensinya memadai. Hasil penerimaan pajak harus lebih besar dari biaya pemungutan;
- 5) Tidak memberikan dampak ekonomi yang negatif. Pajak tidak mengganggu alokasi sumber-sumber ekonomi dan tidak merintangai arus sumber daya ekonomi antar daerah maupun kegiatan ekspor-impor;
- 6) Memperhatikan aspek keadilan dan kemampuan masyarakat; dan
- 7) Menjaga kelestarian lingkungan, yang berarti bahwa pengenaan pajak tidak memberikan peluang kepada pemda atau Pemerintah atau masyarakat luas untuk merusak lingkungan.⁵¹

Pemberian kewenangan kepada pemerintah daerah untuk mengadakan pemungutan pajak daerah dalam pelaksanaan otonomi selain mempertimbangkan kriteria-kriteria yang berlaku secara umum, juga harus mempertimbangkan ketepatan pajak daerah yang baik, yaitu:

- 1) Mudah dikelola oleh pemerintah daerah setempat (*easy to administer locally*).
- 2) Dipungut utamanya dari penduduk lokal (*imposed mainly on local resident*).
- 3) Tidak menimbulkan masalah harmonisasi atau kompetisi antar pemerintah daerah atau antara pemerintah daerah dengan pemerintah pusat.⁵²

Untuk menilai potensi pajak sebagai penerimaan daerah, menurut Davey diperlukan beberapa persyaratan, yaitu antara lain:

- 1) Kecukupan dan elastisitas
Persyaratan pertama dan yang paling jelas untuk suatu sumber pendapatan adalah sumber tersebut harus menghasilkan

⁵¹<http://www.djpk.kemenkeu.go.id>

⁵² Richard M. Bird & Roy Bahl, *Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward*, Working Paper Series Institute for International Business IIB Paper No.16, August 2008.

pendapatan yang besar jika dibandingkan dengan seluruh atau sebagian biaya pelayanan yang akan dikeluarkan. Artinya, pajak harus elastis dalam menghasilkan tambahan pendapatan untuk menutup kenaikan pengeluaran pemerintah. Hal ini akan secara otomatis berakibat pada perkembangan besarnya dasar pengenaan pajak.⁵³

Elastisitas pajak memiliki 2 dimensi, yaitu pertumbuhan potensi dari dasar pengenaan pajak, serta kemudahan memungut pertumbuhan pajak terbut. Seringkali Pemerintah Daerah memungut banyak jenis pajak tetapi hanya menghasilkan persentase yang lebih kecil dari anggaran pengeluarannya. Elastisitas pajak dapat memberikan gambaran data penerimaan pajak sekaligus pertumbuhan potensi pajak.

2) Keadilan

Pada prinsipnya, beban pengeluaran Pemerintah haruslah dipikul oleh semua golongan dalam masyarakat sesuai dengan kekayaan dan kesanggupan masing-masing. Konsep ini memandang pajak sebagai alat redistribusi pendapatan, sebagaimana fungsi pajak yaitu penerimaan negara dari pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan pembangunan nasional sehingga dapat membuka kesempatan kerja dengan tujuan untuk meningkatkan pendapatan masyarakat.⁵⁴

Keadilan merupakan suatu hal yang relatif, karenanya harus dipenuhi 2 asas untuk dapat memegang teguh keadilan dalam perpajakan, yakni:

- a) *Benefit Principle*, dalam sistem perpajakan yang adil, setiap wajib pajak harus membayar sejalan dengan manfaat yang dinikmatinya dari pemerintah.
- b) *Ability Principle*, pajak sebaiknya dibebankan kepada wajib pajak berdasarkan kemampuan membayarnya.

Keadilan perpajakan memiliki 3 dimensi, yaitu:

⁵³ Kesit Bambang Prakosa, *Op.Cit.*, hlm.13-15.

⁵⁴ *Ibid.*, hlm.15.

- a) Keadilan horizontal, artinya wajib pajak dengan kondisi kemampuan atau penghasilan yang sama harus dikenakan jumlah pajak yang sama.
 - b) Keadilan vertikal, diartikan semakin tinggi kemampuan ekonomis wajib pajak, semakin tinggi pula beban pajak yang dikenakan. Pajak dikatakan adil apabila bebannya proporsional atas pendapatan atau kekayaan.
 - c) Keadilan geografis, artinya pembebanan pajak yang adil ditentukan dari ruang lingkup geografis dan kondisi daerah tersebut, sehingga tarif pajak disetiap daerah dapat berbeda-beda, sepanjang tidak melebihi ketentuan undang-undang.⁵⁵
- 3) Kemampuan administratif
- Kebijakan perpajakan (*tax policy*) yang dianggap baik (adil dan efisien) dapat saja kurang sukses menghasilkan penerimaan atau mencapai sasaran lainnya karena administrasi perpajakan tidak mampu melaksanakannya. Administrasi perpajakan (*Tax Administration*) ialah cara-cara atau prosedur pengenaan dan pemungutan pajak.
- Terdapat beberapa kriteria bagi administrasi perpajakan:
- a) Administrasi pajak harus dapat mengamankan penerimaan negara.
 - b) Harus berdasarkan peraturan perundang-undangan dan transparan.
 - c) Dapat merealisasikan perpajakan yang sah dan adil sesuai ketentuan dan menghilangkan kesewenang-wenangan, arogansi, dan perilaku yang dipengaruhi kepentingan pribadi.
 - d) Dapat mencegah dan memberikan sanksi serta hukuman yang adil atas ketidakjujuran dan pelanggaran serta penyimpangan.
 - e) Mampu menyelenggarakan sistem perpajakan yang efisien dan efektif.

⁵⁵Loc. Cit.

- f) Meningkatkan kepatuhan pembayar pajak.
- g) Memberikan dukungan terhadap pertumbuhan dan pembangunan usaha yang sehat masyarakat pembayar pajak.
- h) Dapat memberikan kontribusi atas pertumbuhan demokrasi masyarakat.

Kriteria di atas ini dimaksudkan karena sumber pendapatan berbeda-beda dalam jumlah, integritas dan keputusan yang diperlukan dalam administratifnya. Setiap transaksi antara wajib pajak dengan aparat pajak dalam menetapkan besarnya pajak, membuka peluang untuk mengadakan kerjasama dan korupsi. Dalam menilai pajak yang ditetapkan atas sumber pendapatan pajak memerlukan ketelitian administratifnya. Sebelum diberlakukannya suatu pajak, hendaknya dipertimbangkan terlebih dahulu jumlah dan kemampuan sumber daya manusia yang ada dan akan melaksanakan pekerjaan tersebut demi untuk memperkecil resiko keluhan yang terjadi dalam pelaksanaan pekerjaan tersebut.

4) Kesepakatan politis.

Kemauan politis diperlukan dalam mengenakan pajak, menetapkan struktur tarif, memutuskan siapa yang harus membayar dan bagaimana pajak tersebut ditetapkan, memungut pajak secara fisik, dan memaksakan sanksi terhadap para pelanggar. Hal ini akan bergantung pada dua faktor kepekaan dan kejelasan dari pajak tersebut dan adanya keleluasaan dalam pengambilan keputusan.⁵⁶

Kepekaan politis terkadang memusatkan pada masalah nilai-nilai sosial, sebab tidak ada pajak yang populer, karena pajak dalam anggapan masyarakat adalah suatu beban. Oleh Karena itu kesepakatan politik diperlukan agar suatu jenis pajak harus dapat diterima secara politik oleh banyak pihak baik itu pemerintah, masyarakat maupun wajib pajak itu sendiri.

⁵⁶ K.J. Davey, *Pembiayaan Pemerintahan Daerah*, (Jakarta: 1988, UI Press), hlm.40.

Berdasarkan Pasal 2 UU No. 28 Tahun 2009, jenis pajak daerah telah dibagi dan ditentukan antara pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota. Adapun pembagian tersebut adalah sebagai berikut:

1. Jenis Pajak provinsi terdiri atas:
 - a) Pajak Kendaraan Bermotor;
 - b) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor;
 - c) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor;
 - d) Pajak Air Permukaan; dan
 - e) Pajak Rokok.
2. Jenis Pajak kabupaten/kota terdiri atas:
 - a) Pajak Hotel;
 - b) Pajak Restoran;
 - c) Pajak Hiburan;
 - d) Pajak Reklame;
 - e) Pajak Penerangan Jalan;
 - f) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan;
 - g) Pajak Parkir;
 - h) Pajak Air Tanah;
 - i) Pajak Sarang Burung Walet;
 - j) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan; dan
 - k) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

1. Pajak Daerah Provinsi

Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan jenis pajak daerah provinsi terdiri dari: (a) pajak Kendaraan Bermotor; (b) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor; (c) pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor; (d) pajak Air Permukaan; dan (e) pajak Rokok.⁵⁷ Adapun rincian dari beberapa jenis pajak daerah tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Pajak Kendaraan Bermotor
Pajak kendaraan bermotor merupakan pajak atas kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor. Pengertian kendaraan bermotor menurut undang-undang

⁵⁷ Pasal 2 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2009.

ini adalah semua kendaraan beroda beserta gandengannya yang digunakan di semua jenis jalan darat, dan digerakkan oleh peralatan teknik berupa motor atau peralatan lainnya yang berfungsi untuk mengubah suatu sumber daya energi tertentu menjadi tenaga gerak kendaraan bermotor yang bersangkutan, termasuk alat-alat berat dan alat-alat besar yang dalam operasinya menggunakan roda dan motor dan tidak melekat secara permanen serta kendaraan bermotor yang dioperasikan di air.⁵⁸

Obyek pajak kendaraan bermotor adalah kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor. Termasuk dalam pengertian kendaraan bermotor adalah kendaraan bermotor beroda beserta gandengannya, yang dioperasikan di semua jenis jalan darat dan kendaraan bermotor yang dioperasikan di air dengan ukuran isi kotor GT 5 (*limagross tonnage*) sampai dengan GT 7 (*tujuh gross tonnage*). Dikecualikan dari pengertian kendaraan bermotor adalah: kereta api; kendaraan bermotor yang semata-mata digunakan untuk keperluan pertahanan dan keamanan negara; kendaraan bermotor yang dimiliki dan/atau dikuasai kedutaan, konsulat, perwakilan negara asing dengan asas timbal balik (*resiprositas*) dan lembaga-lembaga internasional yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak dari pemerintah; dan obyek pajak lainnya yang ditetapkan dalam peraturan daerah.⁵⁹ Subyek pajak kendaraan bermotor adalah orang pribadi atau badan yang memiliki dan/atau menguasai kendaraan bermotor, sedangkan wajib pajak kendaraan bermotor adalah orang pribadi atau badan yang memiliki kendaraan bermotor.⁶⁰

b. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor

Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penyerahan hak milik kendaraan bermotor sebagai akibat

⁵⁸ *Ibid*, Pasal 1 angka 12 dan 13.

⁵⁹ *Ibid*, Pasal 3.

⁶⁰ *Ibid*, Pasal 4 ayat (1) dan (2).

perjanjian dua pihak atau perbuatan sepihak atau keadaan yang terjadi karena jual beli, tukar menukar, hibah, warisan, atau pemasukan ke dalam badan usaha.⁶¹

Obyek bea balik nama kendaraan bermotor adalah penyerahan kendaraan bermotor, termasuk pemasukan kendaraan bermotor dari luar negeri untuk dipakai secara tetap di Indonesia. Khusus untuk kendaraan bermotor yang dimasukkan dari luar negeri ini terdapat beberapa pengecualiannya. Pertama, untuk dipakai sendiri oleh orang pribadi yang bersangkutan. Kedua, untuk diperaturan daerahgangan. Ketiga, untuk dikeluarkan kembali dari wilayah pabean Indonesia. Keempat, digunakan untuk pameran, penelitian, contoh, dan kegiatan olah raga bertaraf internasional. Pengecualian tersebut menjadi tidak berlaku apabila selama tiga tahun berturut-turut tidak dikeluarkan kembali dari wilayah pabean Indonesia. Pengecualian obyek lainnya adalah sama dengan pengecualian obyek pajak kendaraan bermotor. Begitu pula subyek, wajib pajak, dan dasar pengenaan pajaknya mengikuti kaidah pajak kendaraan bermotor.⁶²

c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor

Pajak bahan bakar kendaraan bermotor merupakan pajak atas penggunaan bahan bakar kendaraan bermotor. Bahan bakar tersebut adalah semua jenis bahan bakar cair atau gas yang digunakan untuk kendaraan bermotor.⁶³ Oleh sebab itu, obyek pajak jenis ini adalah bahan bakar kendaraan bermotor yang disediakan atau dianggap digunakan untuk kendaraan bermotor, termasuk bahan bakar yang digunakan untuk kendaraan di atas air.⁶⁴

Subyek pajak jenis ini adalah konsumen bahan bakar kendaraan bermotor, sedangkan wajib pajaknya adalah

⁶¹ *Ibid*, Pasal 1 angka 14.

⁶² *Ibid*, Pasal 9 dan 10.

⁶³ *Ibid*, Pasal 1 angka 15 dan 16.

⁶⁴ *Ibid*, Pasal 16.

orang pribadi atau badan yang menggunakan bahan bakar kendaraan bermotor tersebut. Meskipun demikian, pemungutan pajak ini dilakukan oleh penyedia bahan bakar kendaraan bermotor.⁶⁵ Artinya, sistem yang dipakai adalah menggunakan *withholding tax system*, yakni pihak tertentu mendapat tugas dan kepercayaan dari undang-undang untuk memotong dan memungut suatu jumlah tertentu (suatu persentase tertentu) dari pembayaran atau transaksi yang dilakukannya untuk diteruskan ke kas negara dalam jangka waktu tertentu.

d. Pajak Air Permukaan

Pajak air permukaan merupakan pajak atas pengambilan dan pemanfaatan air permukaan. Air permukaan adalah semua air yang terdapat pada permukaan tanah, tidak termasuk air laut, baik yang berada di laut maupun di darat.⁶⁶

Obyek pajak air permukaan pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan. Dikecualikan dari obyek pajak air permukaan: pertama, pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan untuk keperluan dasar rumah tangga, pengairan pertanian dan perikanan rakyat, dengan tetap memperhatikan kelestarian lingkungan dan peraturan perundang-undangan; dan kedua, pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan lainnya yang ditetapkan dalam peraturan daerah.⁶⁷ Subyek pajak jenis ini adalah orang pribadi atau badan yang dapat melakukan pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan. Oleh sebab itu, wajib pajaknya adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan.⁶⁸

⁶⁵ *Ibid*, Pasal 17 ayat (1), (2) dan (3).

⁶⁶ *Ibid*, Pasal 1 angka 17 dan 18.

⁶⁷ *Ibid*. Pasal 21.

⁶⁸ *Ibid*, Pasal 22.

e. Pajak Rokok

Pajak rokok merupakan pungutan atas cukai rokok yang dipungut oleh pemerintah.⁶⁹ Obyek pajak rokok adalah konsumsi rokok. Rokok meliputi sigaret, cerutu, dan rokok daun. Dikecualikan dari obyek pajak rokok adalah rokok yang tidak dikenai cukai berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang cukai.⁷⁰

Subyek pajak rokok adalah konsumen rokok. Oleh sebab itu, wajib pajaknya adalah pengusaha pabrik rokok/produsen dan importir rokok yang memiliki izin berupa nomor pokok pengusaha barang kena cukai. Pajak rokok dipungut oleh instansi pemerintah yang berwenang memungut cukai bersamaan dengan pemungutan cukai rokok. Hasil pungutan tersebut kemudian disetor ke rekening kas umum daerah provinsi secara proporsional berdasarkan jumlah penduduk. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pemungutan dan penyetoran pajak rokok diatur dengan peraturan menteri keuangan.⁷¹

2. Pajak Daerah Kabupaten/Kota

Sumber pendapatan daerah yang berupa PAD antara lain bersumber dari hasil pajak daerah. Menurut Pasal 1 angka 10 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pajak daerah adalah kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan jenis pajak daerah kabupaten/kota terdiri dari: (a) pajak hotel; (b) pajak restoran; (c) pajak hiburan; (d) pajak reklame; (e) pajak penerangan jalan; (f) pajak mineral bukan logam dan batuan; (g) pajak parkir; (h) pajak air tanah, (i) pajak sarang burung walet; (j)

⁶⁹ *Ibid*, Pasal 1 Angka 19.

⁷⁰ *Ibid*, Pasal 26.

⁷¹ *Ibid*, Pasal 27.

pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan; dan (k) bea perolehan hak atas tanah dan bangunan. Daerah kabupaten/kota dilarang memungut pajak selain jenis pajak yang telah dirinci tersebut.⁷² Adapun rincian dari beberapa jenis pajak daerah tersebut adalah sebagai berikut:

a. Pajak Hotel

Pasal 1 angka 20 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak hotel adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh hotel, sedangkan yang dimaksud dengan hotel adalah fasilitas penyedia jasa penginapan/peristirahatan termasuk jasa terkait lainnya dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga motel, losmen, gubuk pariwisata, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya, serta rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari sepuluh.⁷³ Dengan demikian, obyek pajak hotel adalah pelayanan yang disediakan oleh hotel dengan pembayaran, termasuk jasa penunjang sebagai kelengkapan hotel yang sifatnya memberikan kemudahan dan kenyamanan, termasuk fasilitas olahraga dan hiburan. Jasa penunjang adalah fasilitas telepon, faksimile, teleks, internet, fotokopi, pelayanan cuci, seterika, transportasi, dan fasilitas sejenis lainnya yang disediakan atau dikelola hotel.⁷⁴

b. Pajak Restoran

Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak restoran adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh restoran, sedangkan pengertian restoran adalah fasilitas penyedia makanan dan/atau minuman dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya termasuk jasa boga/katering.⁷⁵ Dengan

⁷² *Ibid*, Pasal 2 ayat (3).

⁷³ *Ibid*, Pasal 1 angka 21.

⁷⁴ *Ibid*, Pasal 32 ayat (1) dan (2).

⁷⁵ *Ibid*. Pasal 1 angka 23.

demikian, yang menjadi obyek dari pajak restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh restoran yang meliputi pelayanan penjualan makanan dan/atau minuman yang dikonsumsi oleh pembeli, baik dikonsumsi di tempat pelayanan maupun di tempat lain. Tidak termasuk dalam obyek pajak restoran, pelayanan yang disediakan oleh restoran yang nilai penjualannya tidak melebihi batas tertentu yang ditetapkan dengan peraturan daerah.⁷⁶

c. Pajak Hiburan

Pasal 1 angka 24 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak hiburan adalah pajak atas penyelenggaraan hiburan. Dalam konteks ini, pengertian hiburan adalah semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian yang dinikmati dengan dipungut bayaran.⁷⁷

Obyek pajak hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan dengan dipungut bayaran. Hiburan tersebut meliputi: (a) tontonan film; (b) pagelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana; (c) kontes kecantikan, binaraga, dan sejenisnya; (d) pameran; (e) diskotik, karaoke, klab malam, dan sejenisnya; (f) sirkus, akrobat, dan sulap; (g) permainan bilyar, golf, dan boling; (h) pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan; (i) panti pijat, refleksi, mandi uap/*spa*, dan pusat kebugaran (*fitness center*); dan (j) pertandingan olahraga. Penyelenggaraan hiburan tersebut di atas dapat dikecualikan dengan peraturan daerah.⁷⁸

Subyek pajak hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan itu, sedangkan wajib pajaknya adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan hiburan yang bersangkutan.⁷⁹

⁷⁶ *Ibid*, Pasal 37.

⁷⁷ *Ibid*. Pasal 1 angka 25.

⁷⁸ *Ibid*, Pasal 42.

⁷⁹ *Ibid*, Pasal 43.

d. Pajak Reklame

Pasal 1 angka 26 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak reklame adalah pajak yang dikenakan atas penyelenggaraan reklame. Pengertian reklame dalam undang-undang ini adalah benda, alat, perbuatan, atau media yang bentuk dan corak ragamnya dirancang untuk tujuan komersial memperkenalkan, menganjurkan, mempromosikan, atau untuk menarik perhatian umum terhadap barang, jasa, orang, atau badan, yang dapat dilihat, dibaca, didengar, dirasakan, dan/atau dinikmati oleh umum.⁸⁰

e. Pajak Penerangan Jalan

Pasal 1 angka 28 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak penerangan jalan adalah pajak atas penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri maupun diperoleh dari sumber lain. Oleh sebab itu, obyek pajak penerangan jalan adalah penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri maupun yang diperoleh dari sumber lain. Pada pajak penerangan jalan ini terdapat obyek pajak yang dikecualikan berdasarkan ketentuan mengenai pajak jenis ini. Pertama, penggunaan tenaga listrik oleh instansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Kedua, penggunaan tenaga listrik pada tempat-tempat yang digunakan oleh kedutaan, konsulat, perwakilan asing, dan lembaga-lembaga internasional dengan asas timbal balik (*reciprocity principle*). Ketiga, penggunaan tenaga listrik yang dihasilkan sendiri dengan kapasitas tertentu yang tidak memerlukan izin dari instansi teknis terkait. Keempat, penggunaan tenaga listrik lainnya yang diatur dengan peraturan daerah.⁸¹

⁸⁰ *Ibid.* Pasal 1 angka 27.

⁸¹ *Ibid.* Pasal 52.

f. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan

Pasal 1 angka 29 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak mineral bukan logam dan batuan adalah pajak atas kegiatan pengambilan mineral bukan logam dan batuan, baik dari sumber alam di dalam dan/atau permukaan bumi untuk dimanfaatkan. Oleh sebab itu, obyek pajak jenis ini adalah juga kegiatan pengambilan mineral bukan logam dan batuan yang meliputi: (1) asbes; (2) batu tulis; (3) batu setengah permata; (4) batu kapur; (5) batu apung; (6) batu permata; (7) *bentonit*; (8) *dolomit*; (9) *feldspar*; (10) garam batu (*halite*); (11) grafit; (12) granit/andesit; (13) gips; (14) kalsit; (15) kaolin; (16) leusit; (17) magnesit; (18) mika; (19) marmer; (20) nitrat; (21) opsiden; (22) oker; (23) pasir dan krikil; (24) pasir kuarsa; (25) perlit; (26) fosfat; (27) talk; (28) tanah serap (*fullerseart*); (29) tanah *diatome*; (30) tanah liat; (31) tawas (*alum*); (32) *tras*; (33) yarosit; (34) *zeolit*; (35) basal; (36) *trakkit*; dan (37) mineral bukan logam dan batuan lainnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

g. Pajak Parkir

Pasal 1 angka 31 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak parkir adalah pajak atas penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor. Oleh sebab itu, obyek pajak parkir adalah penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor. Meskipun demikian, sebagaimana halnya jenis pajak lain, maka terdapat obyek yang dikecualikan dari pajak parkir ini. Pertama, penyelenggaraan tempat parkir oleh pemerintah dan pemerintah daerah. Kedua, penyelenggaraan tempat parkir

oleh perkantoran yang hanya digunakan untuk karyawannya sendiri. Ketiga, penyelenggaraan parkir oleh kedutaan, konsulat, perwakilan negara asing, dan perwakilan lembaga-lembaga internasional dengan asas timbal balik. Keempat, penyelenggaraan tempat parkir lainnya yang diatur dengan peraturan daerah.⁸²

h. Pajak Air Tanah

Pasal 1 angka 33 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak air tanah adalah pajak atas pengambilan dan/atau pemanfaatan air tanah. Dalam konteks ini, air tanah adalah air yang terdapat dalam lapisan tanah atau batuan di bawah permukaan tanah.⁸³

i. Pajak Sarang Burung Walet

Pasal 1 angka 35 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak sarang Burung Walet adalah pajak atas kegiatan pengambilan dan/atau pengusahaan sarang Burung Walet. Burung Walet adalah satwa yang termasuk marga *collocalia*, yaitu *collocalia fuchliap haga*, *collocalia maxina*, *collocalia esculanta*, dan *collocalia linchi*.⁸⁴ Obyek pajak sarang Burung Walet adalah pengambilan dan/atau pengusahaan sarang Burung Walet. Terdapat obyek yang dikecualikan dari jenis pajak ini. Pertama, pengambilan sarang Burung Walet yang telah dikenakan penerimaan negara bukan pajak (PNBP). Kedua, kegiatan pengambilan dan/atau pengusahaan sarang Burung Walet lainnya yang ditetapkan dengan peraturan daerah. Subyek pajak sarang Burung Walet adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pengambilan dan/atau mengusahakan sarang Burung Walet, sedangkan wajib pajak sarang Burung Walet adalah orang pribadi atau badan yang melakukan

⁸² *Ibid.*, Pasal 62.

⁸³ *Ibid.*, Pasal 1 angka 34.

⁸⁴ *Ibid.*, Pasal 1 angka 36.

pengambilan dan/atau mengusahakan sarang Burung Walet.⁸⁵

- j. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan
Pasal 1 angka 37 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan adalah pajak atas bumi dan/atau bangunan yang dimiliki, dikuasai, dan/atau dimanfaatkan oleh orang pribadi atau badan, kecuali kawasan yang digunakan untuk kegiatan usaha perkebunan, perhutanan, dan pertambangan. Bumi adalah permukaan bumi yang meliputi tanah dan perairan pedalaman serta laut wilayah kabupaten/kota, sedangkan bangunan adalah konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada tanah dan/atau perairan pedalaman dan/atau laut.⁸⁶
- k. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
Pasal 1 angka 41 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menyatakan bahwa bea perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Hak atas tanah dan/atau bangunan adalah hak atas tanah, termasuk hak pengelolaan, beserta bangunan di atasnya, sebagaimana dimaksud dalam undang-undang di bidang pertanahan dan bangunan.⁸⁷

3. Pajak Daerah di Bidang Energi dan Sumber Daya Mineral

Perlunya rekomposisi pemungutan pajak daerah bidang ESDM tersebut berkaitan dengan beberapa rezim hukum sekaligus, yaitu rezim hukum pemerintahan daerah, rezim hukum pajak daerah dan

⁸⁵ *Ibid*, Pasal 72 dan 73.

⁸⁶ *Ibid*. Pasal 1 angka 38 dan 39.

⁸⁷ *Ibid*. Pasal 1 angka 42 dan 43.

retribusi daerah dan rezim hukum pertambangan mineral. Berdasarkan pembagian urusan pemerintahan daerah bidang energi dan sumber daya mineral sub urusan mineral dan batubara berdasarkan UU No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, kewenangan penerbitan izin pertambangan rakyat untuk komoditas mineral logam, batubara, mineral bukan logam dan batuan dalam wilayah pertambangan rakyat adalah kewenangan pemerintah provinsi. Adapun rincian kewenangan tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Penetapan wilayah izin usaha pertambangan mineral bukan logam dan batuan dalam 1 (satu) Daerah provinsi dan wilayah laut sampai dengan 12 mil.
- b. Penerbitan izin usaha pertambangan mineral logam dan batubara dalam rangka penanaman modal dalam negeri pada wilayah izin usaha pertambangan Daerah yang berada dalam 1 (satu) Daerah provinsi termasuk wilayah laut sampai dengan 12 mil laut.
- c. Penerbitan izin usaha pertambangan mineral bukan logam dan batuan dalam rangka penanaman modal dalam negeri pada wilayah izin usaha pertambangan yang berada dalam 1 (satu) Daerah provinsi termasuk wilayah laut sampai dengan 12 mil laut.
- d. Penerbitan izin pertambangan rakyat untuk komoditas mineral logam, batubara, mineral bukan logam dan batuan dalam wilayah pertambangan rakyat.
- e. Penerbitan izin usaha pertambangan operasi produksi khusus untuk pengolahan dan pemurnian dalam rangka penanaman modal dalam negeri yang komoditas tambangnya berasal dari (satu) Daerah provinsi yang sama.
- f. Penerbitan izin usaha jasa pertambangan dan surat keterangan terdaftar dalam rangka penanaman modal dalam negeri yang kegiatan usahanya dalam 1 (satu) Daerah provinsi.
- g. Penetapan harga patokan mineral bukan logam dan batuan.

Namun, berdasarkan Pasal 8 UU No. 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara, kewenangan pemberian izin pertambangan rakyat untuk komoditas mineral logam, batubara, mineral bukan logam dan batuan dalam wilayah pertambangan rakyat merupakan kewenangan pemerintah kabupaten/kota. Adapun elaborasi kewenangan tersebut adalah sebagai berikut.⁸⁸

- a. pembuatan peraturan perundang-undangan daerah;
- b. pemberian IUP dan IPR, pembinaan, penyelesaian konflik masyarakat, dan pengawasan usaha pertambangan di wilayah kabupaten/kota dan/atau wilayah laut sampai dengan 4 (empat) mil;
- c. pemberian IUP dan IPR, pembinaan, penyelesaian konflik masyarakat dan pengawasan usaha pertambangan operasi produksi yang kegiatannya berada di wilayah kabupaten/kota dan/atau wilayah laut sampai dengan 4 (empat) mil;
- d. penginventarisasian, penyelidikan dan penelitian, serta eksplorasi dalam rangka memperoleh data dan informasi mineral dan batubara;
- e. pengelolaan informasi geologi, informasi potensi mineral dan batubara, serta informasi pertambangan pada wilayah kabupaten/kota;
- f. penyusunan neraca sumber daya mineral dan batubara pada wilayah kabupaten/kota;
- g. pengembangan dan pemberdayaan masyarakat setempat dalam usaha pertambangan dengan memperhatikan kelestarian lingkungan;
- h. pengembangan dan peningkatan nilai tambah dan manfaat kegiatan usaha pertambangan secara optimal;

⁸⁸ Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 33 ayat (3) menegaskan bahwa bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat. Mengingat mineral dan batubara sebagai kekayaan alam yang terkandung di dalam bumi merupakan sumber daya alam yang tak terbarukan, pengelolaannya perlu dilakukan seoptimal mungkin, efisien, transparan, berkelanjutan dan berwawasan lingkungan, serta berkeadilan agar memperoleh manfaat sebesar-besar bagi kemakmuran rakyat secara berkelanjutan. Penjelasan Umum UU No. 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara.

- i. penyampaian informasi hasil inventarisasi, penyelidikan umum, dan penelitian, serta eksplorasi dan eksploitasi kepada Menteri dan gubernur;
- j. penyampaian informasi hasil produksi, penjualan dalam negeri, serta ekspor kepada Menteri dan gubernur;
- k. pembinaan dan pengawasan terhadap reklamasi lahan pascatambang; dan
- l. peningkatan kemampuan aparatur pemerintah kabupaten/kota dalam penyelenggaraan pengelolaan usaha pertambangan.⁸⁹

Berdasarkan dua ketentuan peraturan perundang-undangan yang telah diuraikan tersebut, terlihat adanya disharmonisasi antara UU No. 23 Tahun 2014 dengan UU No. 4 Tahun 2009 mengenai kewenangan daerah dalam pemberian izin pertambangan rakyat untuk komoditas mineral logam, batubara, mineral bukan logam dan batuan dalam wilayah pertambangan rakyat. Selain disharmonis dengan UU No. 4 Tahun 2009, pembagian urusan pemerintahan di bidang pengelolaan mineral dan batubara dalam UU No. 23 Tahun 2014 juga tidak selaras dengan ketentuan

⁸⁹ Mengacu pada Pasal 409 UU No. 23 Tahun 2014 yang menyatakan pada saat Undang-Undang ini mulai berlaku: a. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1962 tentang Perusahaan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1962 Nomor 10, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2387); b. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 125, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4437) sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4844); c. Pasal 157, Pasal 158 ayat (2) sampai dengan ayat (9), dan Pasal 159 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049); dan d. Pasal 1 angka 4, Pasal 314 sampai dengan Pasal 412, Pasal 418 sampai dengan Pasal 421 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2014 tentang Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 182, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5568), dicabut dan dinyatakan tidak berlaku. Dari ketentuan tersebut, Pasal 8 UU No. 4 Tahun 2009 tidak termasuk kedalam ketentuan yang dicabut keberlakuannya sehingga secara hukum masih mengikat dan berlaku. Hal ini menimbulkan dualisme kewenangan antar tingkatan pemerintah daerah terutama terkait penerbitan izin pertambangan rakyat (IPR).

pemungutan pajak daerah yang telah dibagi antara pemerintah daerah provinsi dan pemerintah daerah kabupaten/kota.

Ketentuan pembagian jenis pajak yang dipungut antara pemerintah provinsi dan kabupaten/kota menjadi rancu dengan pengaturan kewenangan di bidang energi dan sumber daya mineral yang digariskan dalam UU No. 23 Tahun 2014. Kerancuan tersebut berkenaan dengan Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan yang merupakan pajak kabupaten/kota, namun berdasarkan UU No. 23 Tahun 2014 kewenangan penerbitan izin pertambangan rakyat merupakan kewenangan pemerintah provinsi.

Berdasarkan realitas disharmonisasi horizontal antar undang-undang yang mengatur kewenangan pemberian izin pertambangan rakyat untuk komoditas mineral logam, batubara, mineral bukan logam dan batuan dalam wilayah pertambangan rakyat, tentu saja sedikit banyak akan mempengaruhi iklim usaha pertambangan rakyat di daerah. Logika tersebut dapat dirunut dengan alasan akan terjadi tarik ulur antara pemerintah provinsi dan kabupaten/kota terkait persoalan ini, karena bagaimana mungkin jika pemerintah provinsi yang mengeluarkan izin dan melakukan pengawasan kegiatan pertambangan mineral bukan logam dan batuan, namun yang memungut pajaknya adalah pemerintah kabupaten/kota. Kondisi yang kemudian muncul adalah pemerintah provinsi tidak akan merespon secara responsif kewenangan baru mereka, ketika kewenangan untuk pemungutan pajaknya tidak dilimpahkan juga pada pemerintah provinsi. Kondisi ini menimbulkan ketidakpastian bagi pelaku usaha pertambangan rakyat, sehingga rentan menghambat laju pertumbuhan daerah di bidang pertambangan.

Adapun jika dilihat menggunakan optik teori perundang-undangan, penyelesaian persoalan ini tidak cukup dapat diselesaikan dengan hanya menggunakan asas konflik norma dalam peraturan perundang-undangan. Ketika asas *lex specialist derogate legi generali* yang digunakan, tidak serta merta juga menjadikan ketentuan UU No. 4 Tahun 2009 menjadi *lex specialist* karena harus dilihat apakah rezim hukumnya sama. UU No. 23 Tahun 2014 merupakan rezim hukum pemerintahan daerah, sedangkan UU No. 4 Tahun 2009 merupakan rezim hukum pertambangan minerba.

Ketika asas *lex posterior derogate legi priori* yang digunakan, tidak serta merta juga UU No. 23 Tahun 2014 menjadi *lex posterior* karena terkait dengan alasan yang sama berkenaan dengan rezim hukumnya.⁹⁰

⁹⁰ Ade Arif Firmansyah dan Malicia Evendia, *Harmonisasi Pengaturan Kewenangan Daerah Di Bidang Pengelolaan Pertambangan Mineral Bukan Logam dan Batuan*, Jurnal KANUN Fakultas Hukum Universitas Syahkuala Aceh. Vol. 17, No. 1, April, 2015.

MANAJEMEN PERPAJAKAN DI INDONESIA

A. Subjek Pajak, Wajib Pajak, dan Pengusaha Kena Pajak (PKP)

Subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Namun, perlu diketahui bahwa hak dan kewajiban subjek pajak berbeda-beda.

Dalam Undang-undang Pajak Penghasilan (PPh), yang menjadi subjek pajak adalah: (1) a. orang pribadi; b. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak; (2) badan; dan (3) bentuk usaha tetap (perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan badan).

Subjek pajak dibagi menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.

1. **Subjek Pajak Dalam Negeri.** Yang termasuk dalam subjek pajak dalam negeri adalah sebagai berikut:
 - a. Orang pribadi yang:
 - o bertempat tinggal di Indonesia;
 - o berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan; atau
 - o berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia dalam suatu tahun pajak.
 - b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia. **Kecuali** unit tertentu dari badan pemerintah dengan kriteria:

- pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - pembiayaannya bersumber dari APBN/APBD;
 - penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah; dan
 - pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara.
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
2. **Subjek Pajak Luar Negeri.** Kriteria subjek pajak luar negeri adalah lawan dari subjek pajak dalam negeri. Rinciannya sebagai berikut:
- a. Orang pribadi yang **tidak** bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia **tidak lebih** dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan badan yang **tidak didirikan** dan **tidak bertempat kedudukan** di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia; dan
 - b. Orang pribadi yang **tidak** bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia **tidak lebih** dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan badan yang **tidak didirikan** dan **tidak bertempat kedudukan** di Indonesia, yang dapat menerima/memperoleh penghasilan dari Indonesia **tidak dari** menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia.
3. Bentuk Usaha Tetap (BUT). BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh:
- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia;
 - b. Orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan; dan
 - c. Badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

BUT dapat berupa:

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

Sedangkan Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar, pemotong dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Ketentuan Pasal 1 angka 1 UU KUP).

Pengertian wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 UU KUP harus diubah dengan menampakkan pencerminan sebagai pendukung kewajiban dan hak di bidang perpajakan karena

telah memenuhi syarat-syarat objektif dan subjektif sebagaimana dikenal dalam hukum pajak. Wajib pajak tidak boleh diabaikan atau dikesampingkan haknya sebagai salah satu unsur untuk memperoleh perlindungan hukum. Hak yang dimiliki oleh wajib pajak merupakan sarana hukum untuk mendapatkan perlindungan hukum dari kesewenang-wenangan pejabat pajak dalam upaya untuk menegakkan hukum pajak.⁹¹

Secara garis besar, Wajib Pajak (WP) dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

1. WP Orang Pribadi, yang terdiri dari beberapa kategori, antara lain:
 - a. Orang Pribadi (induk) : WP belum menikah atau WP suami sebagai kepala keluarga.
 - b. Hidup Berpisah (HB) : wanita kawin yang dikenai pajak secara terpisah karena hidup berpisah berdasarkan putusan hakim.
 - c. Pisah Harta (PH) : suami-istri yang dikenai pajak secara terpisah karena menghendaki secara tertulis berdasarkan perjanjian pemisahan harta dan penghasilan.
 - d. Manajemen Terpisah (MT) : wanita kawin, selain kategori HB dan PH, yang dikenai pajak secara terpisah karena memilih melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan terpisah dari suaminya.
 - e. Warisan Belum Terbagi (WBT) sebagai satu kesatuan yang merupakan subjek pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak (ahli waris).

2. WP Badan, dengan kategori sebagai berikut:
 - a. Badan: sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha.
 - b. Joint Operation (JO): bentuk kerja sama operasi yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) atas nama bentuk kerja sama operasi.

⁹¹ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007), hlm. 67-69

- c. Kantor Perwakilan Perusahaan Asing: WP perwakilan dagang asing atau kantor perwakilan perusahaan asing (*representative office/liaison office*) di Indonesia yang bukan BUT.
- d. Bendahara: bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dan diwajibkan melakukan pemotongan atau pemungutan pajak sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang/jasa dan pembayaran lainnya.
- e. Penyelenggara Kegiatan: pihak selain WP badan yang disebutkan sebelumnya, yang melakukan pembayaran imbalan dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan pelaksanaan kegiatan dan diwajibkan melakukan pemotongan atau pemungutan pajak.

Wajib pajak memiliki hak dan kewajiban sebagai berikut:

1. Kewajiban Wajib Pajak Badan. Wajib Pajak Badan adalah sekumpulan orang atau kelompok yang bergabung dan bekerjasama dalam bentuk modal yang diwajibkan untuk terlibat dalam ketentuan perpajakan terlepas dari mereka melakukan usaha atau tidak melakukan usaha. WPB meliputi:
 - a. Perseroan Terbatas (PT)
 - b. Perseroan Komanditer (CV)
 - c. Perseroan Lainnya
 - d. Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah
 - e. Firma
 - f. Koperasi
 - g. Kongsi
 - h. Persekutuan
 - i. Perkumpulan
 - j. Organisasi
 - k. Lembaga
 - l. Bentuk Badan Lain
 - m. Bentuk Usaha Tetap

2. Kewajiban Wajib Pajak Individu. Setiap individu yang sudah bisa dikategorikan sebagai Wajib Pajak wajib untuk:
 - a. Kewajiban Mendaftarkan Diri. Seorang Wajib Pajak harus mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan (KP4) yang wilayahnya berada di daerah Wajib Pajak.
 - b. **Kewajiban Untuk Melapor.** Wajib pajak wajib untuk melapor, membayar, atau memungut pajak yang terutang.
 - c. **Kewajiban Pemeriksaan.** Wajib pajak wajib bersikap kooperatif saat akan diperiksa dengan menunjukkan atau meminjamkan dokumen pendukung yang diminta oleh tim pemeriksa.

3. Hak Wajib Pajak. Seorang Wajib Pajak (WP) juga memiliki hak berupa:
 - a. **Hak Atas Kelebihan Pembayaran Pajak.**
 - b. Ketika pajak terutang jumlahnya lebih kecil dari jumlah kredit pajak, berarti pajak yang telah dipungut lebih besar dari pajak sesungguhnya. Karena itu, Wajib Pajak berhak mengambil kembali nominal kelebihan tersebut.]
 - c. **Hak Kerahasiaan Bagi Wajib Pajak.**
 - d. Wajib pajak berhak dan harus mendapatkan perlindungan yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak sehingga memenuhi Standar Operasional Prosedur perpajakan.
 - e. **Hak Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak.**
 - f. Wajib pajak yang telah memenuhi kriteria sebagai Wajib Pajak Patuh akan mendapatkan hak istimewa untuk mengambil kelebihan nominal pembayaran pajak dalam waktu 3 bulan untuk Pajak Penghasilan (PPh) dan 1 bulan untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN)
 - g. **Hak Untuk Mendapatkan Pajak Ditanggung Pemerintah.**
 - h. Ketika wajib pajak adalah seseorang yang ikut melaksanakan proyek bersama pemerintah dan dibiayai

oleh pemerintah maka pajak penghasilan dari orang tersebut akan ditanggung oleh pemerintah.

- i. **Hak Untuk Mendapatkan Insentif Perpajakan.**
- j. Untuk Pajak Pertambahan Nilai, Barang Kena Pajak tertentu akan diberikan fasilitas berupa pembebasan pajak. Beberapa barang tersebut adalah kereta api, pesawat, peralatan TNI/POLRI, atau buku.

Perbedaan subjek pajak dan wajib pajak terutama terletak pada kewajiban perpajakannya. Subjek pajak masih bersifat potensial untuk dikenakan pajak. Sedangkan wajib pajak sudah memiliki kewajiban perpajakan.

Setiap tahun, wajib pajak akan dikenai empat jenis pajak secara umum, yaitu Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), dan Bea Materai (BM).

1. PPh, adalah sejenis pajak tahunan yang dikenakan kepada pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh selama satu tahun.
2. PPN, adalah pajak yang dikenakan terhadap konsumsi Barang Kena Pajak di Indonesia.
3. PPnBM, adalah pajak yang dikenakan ketika seseorang atau wajib pajak mengonsumsi Barang Kena Pajak tertentu yang tergolong merah.
4. BM, adalah pajak yang dikenakan atas pemanfaatan dokumen sejenis surat perjanjian, akta notaris, dan kwitansi.

B. Lembaga/Instansi Pengelola Pajak

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 132/PMK.01/2006 tentang Organisasi dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak, KP2KP atau Kantor Pelayanan, Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan merupakan instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah KPP Pratama.

Sebelum terbentuk menjadi Kantor Pelayanan, Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan, instansi ini awalnya dikenal dengan nama Kantor Penyuluhan Pajak (Kapenpa) di tahun 1992. Kemudian

tahun 1995 berubah lagi menjadi Kantor Penyuluhan, Pengamatan dan Potensi Perpajakan (KP4).

Adanya modernisasi dalam sistem perpajakan yang bertujuan untuk meningkatkan penerimaan pajak dan efektivitas organisasi instansi vertikal, membuat Direktorat Jenderal Pajak merasa perlu melakukan organisasi dan tata kerja instansi vertikal di lingkungan DJP.

Sampai saat ini ada sebanyak 207 KP2KP yang tersebar di Indonesia, dengan rincian 78 kantor di Sumatera, 31 kantor di Jawa, 31 kantor di Sulawesi, 37 kantor di Maluku Utara, 15 kantor di Bali dan Nusa Tenggara, serta 15 kantor untuk wilayah Papua dan Maluku.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai pejabat pajak yang berwenang mengelola pajak negara memiliki tugas, fungsi, wewenang, kewajiban dan larangan yang berbeda dengan pejabat pajak yang mengelola pajak daerah. Hal ini disebabkan karena tugas, fungsi, wewenang, kewajiban dan larangan pejabat pajak yang mengelola pajak Negara banyak tersebar dalam Undang-Undang Pajak, seperti UU KUP, UU PBB, dan UU PPh dan lain-lain. Sementara itu, tugas, fungsi, wewenang, kewajiban dan larangan pejabat pajak yang mengelola pajak daerah, baik pajak daerah provinsi maupun pajak daerah kabupaten/kota terdapat dalam UU PDRD.

Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak terdiri dari: (1) Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak; (2) Kantor Pelayanan Pajak; (3) Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan; (4) Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak; dan (5) Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan.

1. Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah

Direktorat Jenderal Pajak adalah instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Direktur Jenderal Pajak.

Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak mempunyai tugas melaksanakan bimbingan teknis, evaluasi, dan pengendalian pelaksanaan tugas di bidang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam melaksanakan tugasnya Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak menyelenggarakan fungsinya, sebagai berikut:

- a. Pemberian bimbingan dan evaluasi pelaksanaan tugas Direktorat Jenderal yang ada dalam wilayah wewenangnya;
- b. Pengamanan rencana kerja dan rencana penerimaan di bidang perpajakan;
- c. Pemantauan, pengolahan dan penyajian informasi perpajakan, registrasi, dan evaluasi data wajib pajak serta pembinaan potensi perpajakan wilayah;
- d. Bimbingan penyuluhan dan pelaksanaan kerja sama perpajakan;
- e. Penyelesaian keberatan dan pengurangan;
- f. Pembetulan surat ketetapan pajak;
- g. Pelaksanaan urusan banding wajib pajak;
- h. Pemantauan dan bimbingan pelaksanaan kebijakan teknis pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan pajak;
- i. Pemeriksaan dan penyidikan pajak;
- j. Pelaksanaan pengawasan teknis atas pelayanan, penyuluhan, pemeriksaan, dan penyidikan di bidang perpajakan;
- l. Pelaksanaan administrasi Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak.

Di satu atau beberapa provinsi dapat dibentuk 1 (satu) atau lebih dan 1 (satu) Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan beban kerja. Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak terdiri dari 1 (satu) Bagian dan sebanyak-banyaknya 5 (lima) Bidang. Bagian terdiri dari sebanyak-banyaknya 4 (empat) Subbagian, dan setiap Bidang terdiri dari sebanyak-banyaknya 3 (tiga) Seksi.⁹²

2. Kantor Pelayanan Pajak

Kantor pelayanan Pajak adalah instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak.

Kantor Pelayanan Pajak mempunyai tugas melaksanakan pelayanan, pengawasan administratif, dan pemeriksaan sederhana

⁹² Muhammad Rusjdi, *KUP: Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, (Jakarta: PT. Indeks, 2003), hlm. 6

terhadap wajib pajak di bidang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Pajak Tidak Langsung Lainnya dalam wilayah wewenangya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam melaksanakan tugasnya Kantor Pelayanan Pajak menyelenggarakan fungsinya sebagai berikut:

- a. Pengumpulan dan pengolahan data, penyajian informasi perpajakan, pengamatan potensi perpajakan dan ekstensifikasi wajib pajak;
- b. Penelitian dan penatausahaan surat pemberitahuan tahunan, surat pemberitahuan masa serta berkas wajib pajak;
- c. Pengawasan pembayaran masa Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Pajak Tidak Langsung Lainnya;
- d. Penatausahaan piutang pajak, penerimaan, penagihan, penyelesaian keberatan, penatausahaan banding, dan penyelesaian restitusi Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Pajak Tidak Langsung Lainnya;
- e. Pemeriksaan sederhana dan penerapan sanksi perpajakan;
- f. Penerbitan surat ketetapan pajak;
- g. Pembetulan surat ketetapan pajak;
- h. Pengurangan sanksi pajak;
- i. Penyuluhan dan konsultasi perpajakan;
- j. Pelaksanaan administrasi Kantor Pelayanan Pajak.

Di satu Kabupaten/Kota atau beberapa Kabupaten/Kota dapat dibentuk 1 (satu) atau lebih dari 1 (satu) Kantor Pelayanan Pajak sesuai dengan beban kerja. Kantor Pelayanan Pajak terdiri dari 1 (satu) Subbagian dan sebanyak-banyaknya 8 (delapan) Seksi. Kantor Pelayanan Pajak dapat membawahkan Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan.⁹³

⁹³ *Ibid.*, hlm. 6

3. Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan

Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan adalah instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak.

Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan mempunyai tugas melaksanakan pelayanan di bidang Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dalam daerah wewenangnya berdasarkan peraturan perundangundangan yang berlaku.

Dalam melaksanakan tugasnya Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan menyelenggarakan fungsinya sebagai berikut:

- a. Pendataan objek dan subjek pajak dan penilaian objek Pajak Bumi dan Bangunan;
- b. Pengolahan dan penyajian data Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
- c. Penetapan Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
- d. Penatausahaan piutang pajak, penerimaan, penagihan, serta penyelesaian restitusi Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
- e. Penyelesaian keberatan, pengurangan, dan penatausahaan banding;
- f. Pembetulan surat ketetapan pajak;
- g. Pengurangan sanksi pajak;
- h. Pemeriksaan sederhana dan penerapan sanksi Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
- i. Pelaksanaan administrasi Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan.

Di satu Kabupaten/Kota atau beberapa Kabupaten/Kota dapat dibentuk 1 (satu) atau lebih dari 1 (satu) Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan sesuai dengan beban kerja. Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan terdiri dari 1 (satu) Subbagian dan sebanyak-banyaknya 6 (enam) Seksi.⁹⁴

⁹⁴ *Ibid.*, hlm. 7

4. Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak

Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak adalah instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak.

Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak mempunyai tugas melaksanakan pemeriksaan lengkap, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan di bidang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam melaksanakan tugasnya Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak menyelenggarakan fungsinya sebagai berikut:

- a. Pelaksanaan pemeriksaan lengkap wajib pajak;
- b. Pengumpulan dan penelaahan bukti permulaan serta pelaksanaan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan;
- c. Pelaksanaan pembuatan alat keterangan atau data;
- d. Pelaksanaan administrasi Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak.

Di satu atau beberapa Provinsi dapat dibentuk 1 (satu) atau lebih dari 1 (satu) Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak sesuai dengan beban kerja. Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak terdiri dari 1 (satu) Subbagian dan Kelompok Jabatan Fungsional.⁹⁵

5. Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan

Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan adalah instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan mempunyai tugas melakukan urusan penyuluhan, pelayanan konsultasi perpajakan kepada masyarakat, pengamatan potensi perpajakan wilayah, pembuatan monografi pajak, dan membantu Kantor Pelayanan Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

⁹⁵ *Ibid.*, hlm. 8

Dalam melaksanakan tugasnya Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan menyelenggarakan fungsinya sebagai berikut:

- a. Pelaksanaan penyuluhan dan pelayanan konsultasi perpajakan kepada masyarakat;
 - b. Pengamatan potensi perpajakan dan pembuatan monografi pajak;
 - c. Pemberian pelayanan kepada masyarakat di bidang perpajakan dalam rangka membantu Kantor Pelayanan Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan,
 - d. Pelaksanaan administrasi Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan.
- a. Di satu Kabupaten/Kota atau beberapa Kabupaten/Kota dapat dibentuk 1 (satu) atau lebih dari 1 (satu) Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan sesuai dengan beban kerja. Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan tidak membawahkan jabatan struktural.⁹⁶

Selain kelima tempat pelayanan pajak tersebut di atas, untuk meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak, perlu ditetapkan suatu tempat pelayanan yang terpadu di setiap Badan Pelayanan Pajak yang dapat memberikan pelayanan kepada wajib pajak tanpa harus mendatangi masing-masing seksi dan untuk memudahkan pengawasan terhadap proses pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak, perlu dibentuk suatu sistem penerimaan surat yang terintegrasi dan mudah terkontrol ditetapkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak tentang Tempat Pelayanan Terpadu Pada Kantor Pelayanan Pajak. Tempat Pelayanan Terpadu (TPT) adalah suatu tempat pelayanan perpajakan yang terintegrasi pada KPP dengan menggunakan SIP/SAPT untuk memberikan pelayanan perpajakan.⁹⁷

C. Hak dan Kewajiban Perpajakan dalam Self Assessment

Dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia, self-assessment bukanlah istilah yang asing.

⁹⁶ *Ibid.*, hlm. 8

⁹⁷ *Ibid.*, hlm. 20

Istilah ini digunakan untuk menunjukkan bagaimana proses pemungutan atau pemenuhan kewajiban pajak dilakukan.

Pada prinsipnya sistem *self assessment* merupakan mekanisme pemenuhan kewajiban perpajakan yang menuntut wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terutang sesuai ketentuan.

Oleh sebab itu, penentuan besarnya pajak yang terutang dipercayakan kepada wajib pajak sendiri melalui dokumen Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan baik secara langsung, online, pos maupun melalui media lainnya.

Menurut penjelasan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), *self assessment* menjadi ciri dan corak sistem pemungutan pajak di Indonesia.

Sistem ini memberikan kepercayaan dan tanggung jawab kepada wajib pajak untuk berinisiatif mendaftarkan dirinya untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), serta mengurus urusan perpajakannya sendiri.

Karena sudah dipercayakan kepada wajib pajak, maka besarnya pajak terutang tidak tergantung pada adanya ketetapan pajak. Penerbitan suatu surat ketetapan pajak hanya terbatas kepada wajib pajak tertentu yang disebabkan oleh ketidakbenaran dalam pengisian SPT atau karena kantor pajak menemukan data fiskal yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak.

Adapun dasar hukum *self assessment* diatur dalam Pasal 12 ayat (1) UU KUP yang menyebutkan “*Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.*”

Dengan kata lain, sistem ini lebih cenderung menitikberatkan pada peran aktif wajib pajak dalam pemungutan pajak.

Walaupun demikian, Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak memiliki kewenangan untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), yang dilakukan hanya pada kasus-kasus tertentu, antara lain terhadap wajib pajak yang berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain tidak memenuhi kewajiban formal dan/atau kewajiban material.

Hal ini diatur dalam Pasal 13 ayat (1) UU KUP di mana dalam jangka waktu 5 tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKPKB dalam hal-hal sebagai berikut:

1. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;
2. apabila SPT tidak disampaikan dalam jangka waktu yang ditetapkan (Pasal 3 ayat (3) UU KUP) dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
3. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai PPN dan PPnBM ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0% (nol persen);
4. apabila kewajiban pembukuan dan pencatatan (Pasal 28 atau Pasal 29 UU KUP) tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau
5. apabila kepada wajib pajak diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan (Pasal 2 ayat (4a) UU KUP).

D. Pelaporan Pajak (Tax Return) dalam SPT

Surat Pemberitahuan (SPT) adalah surat yang oleh wajib pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan atau bukan objek Pajak, dan atau harta dan kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁹⁸

Dalam rangka pemenuhan self assessment system, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung dan menetapkan sendiri pajaknya. Untuk itu ada instrumen berupa berkas yang digunakan untuk menghitung dan menetapkan pajak tersebut. Itulah yang dimaksud sebagai SPT. Surat Pemberitahuan (SPT) dibedakan

⁹⁸ Tony Marsyahrul, *Op. Cit.*, hlm. 46

menjadi 2 (dua) hal, yakni Surat Pemberitahuan Masa dan Surat Pemberitahuan Tahunan.

SPT masa adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu masa pajak tertentu. Sementara untuk SPT Tahunan adalah Surat Pemberitahuan untuk satu tahun pajak atau bagian tahun pajak. Setiap wajib pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dalam bahasa Indonesia dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan. Bagi wajib pajak yang telah mendapat izin Menteri Keuangan untuk menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan bahasa asing dan mata uang selain rupiah, pengusaha itu wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam bahasa Indonesia dan mata uang selain rupiah yang diizinkan, yang pelaksanaannya diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan. Wajib pajak sebagaimana dimaksud harus mengambil sendiri Surat Pemberitahuan di tempat yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Dalam kaitannya dengan pengisian dan pengembalian SPT pajak, terdapat wajib pajak tertentu yang tidak diwajibkan untuk mengisi dan mengembalikan SPT itu. Pada prinsipnya setiap wajib pajak Pajak Penghasilan diwajibkan menyampaikan Surat Pemberitahuan. Dengan pertimbangan efisiensi atau pertimbangan lainnya, Menteri Keuangan dapat menetapkan wajib pajak Pajak Penghasilan yang dikecualikan dari kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan, misalnya wajib pajak orang pribadi yang menerima atau memperoleh penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak, tetapi karena kepentingan tertentu diwajibkan memiliki NPWP. Demikian pula untuk wajib pajak luar negeri juga tidak diwajibkan untuk mengisi dan mengembalikan SPT.

Sebagai salah satu bentuk diterapkannya self assessment system, di mana wajib pajak tidak lagi dilayani dan bersikap pasif, melainkan sudah harus bersikap aktif, yang dalam hal ini bahkan mengambil sendiri blanko SPT tersebut di tempat yang telah ditetapkan. Blanko SPT yang telah diambil oleh wajib pajak itu harus diisi dengan lengkap, jelas dan benar. Lengkap memiliki artian semua data dan keterangan yang diminta disertai/dilampiri data

dan keterangan yang diperlukan. Untuk wajib pajak yang melakukan pembukuan, misalnya, mereka harus menyertakan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi. Jelas memiliki arti bahwa informasi yang dimuatkan di dalam SPT tersebut ditulis secara jelas dan mudah dipahami. Adapun benar memiliki arti sesuai dengan apa yang senyatanya dan sesuai dengan yang seharusnya.

Kebenaran isi SPT sangat penting karena merupakan dasar penetapan utang pajak wajib pajak yang bersangkutan. Oleh karena itu kesalahan pengisian SPT yang menimbulkan kerugian Negara di dalam undang-undang dianggap sebagai sebuah tindak pidana. Apabila keterangan yang dimasukkan ke dalam SPT itu tidak benar atau tidak lengkap, yang disebabkan kealpaan wajib pajak, maka wajib pajak yang bersangkutan dapat dikenakan sanksi pidana dengan pidana denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun. Namun kalau ketidakbenaran itu karena kesengajaan wajib pajak maka ancaman hukumannya lebih berat, yakni pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.⁹⁹

Menurut Marsyahrul, adapun fungsi SPT sebagai berikut:

1. Sebagai sarana wajib pajak untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang. Laporan tentang pemenuhan pembayaran pajak yang telah dilaksanakannya sendiri dalam satu tahun pajak atau bagian tahun pajak.
2. Laporan pembayaran dari pemotong/atau pemungut tentang pemotongan/pemungutan pajak orang atau badan lain dalam satu masa pajak ditentukan oleh peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

⁹⁹ Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm 133-135

3. Merupakan sarana penelitian atas kebenaran perhitungan pajak yang terutang yang dilaporkan oleh para wajib pajak.¹⁰⁰

Sedangkan menurut Mardiasmo, fungsi SPT bagi wajib pajak Pajak Penghasilan adalah sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan untuk melaporkan tentang:

1. Pembayaran atau pelunasan pajak yang telah dilaksanakan sendiri dan/atau melalui pemotongan atau pemungutan pihak lain dalam 1 (satu) tahun pajak atau bagian tahun pajak,
2. Penghasilan yang merupakan objek pajak dan/atau bukan objek pajak,
3. Harta dan kewajiban dan/atau,
4. Pembayaran dari pemotong atau pemungut tentang pemotongan atau pemungutan pajak orang pribadi atau badan lain dalam 1 (satu) masa pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.¹⁰¹

¹⁰⁰ Tony Marsyahrul, Op. Cit., hlm. 46

¹⁰¹ Mardiasmo, Op. Cit., hlm. 31-32

PENYESUAIAN PERHITUNGAN PAJAK (TAX ADJUSTING)

A. Laporan Keuangan Komersial dan Keuangan Fiskal

Menurut Djoko Muljono Pengusaha tidak mungkin dapat menghindari pajak karena pajak dapat dikenakan secara langsung maupun tidak langsung kepada dirinya. Pajak dikenakan melalui pemungutan ataupun pemotongan oleh pihak lain ketika pengusaha itu melakukan pembelian, bahkan juga dimungkinkan pengenaan pajak itu dilakukan ketika pengusaha itu menjual produk barang maupun jasa.¹⁰²

Untuk itulah diperlukan penyusunan laporan keuangan suatu perusahaan yang harus disesuaikan dengan peraturan fiskal yang berlaku, apalagi ketika laporan keuangan tersebut dijadikan dasar untuk membuat SPT PPh yang akan dilaporkan ke kantor pajak.

Laporan keuangan umumnya dibuat berdasarkan standar akuntansi keuangan yang belum tentu sama dan sesuai dengan peraturan/ketentuan perpajakan. Oleh karena itu, dibutuhkan koreksi fiskal atau yang biasa disebut dengan rekonsiliasi fiskal.

Rekonsiliasi fiskal dapat didefinisikan sebagai salah satu cara untuk mencocokkan perbedaan yang terdapat dalam laporan keuangan komersial yang disusun berdasarkan sistem keuangan akuntansi dengan laporan keuangan yang disusun berdasarkan sistem fiskal.

¹⁰² Djoko Muljono, *Akuntansi Pajak*, (Yogyakarta: Andi Offset, 2009), hlm. 1

Menurut Rizky Rahmawati Pratiwi rekonsiliasi (koreksi) fiskal adalah proses penyesuaian atas laba akuntansi yang berbeda dengan ketentuan fiskal untuk menghasilkan penghasilan neto atau laba yang sesuai dengan ketentuan perpajakan.¹⁰³

Laporan keuangan komersial adalah laporan keuangan yang disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku umum, yang bertujuan untuk menyediakan informasi keuangan yang bermanfaat bagi pengambilan keputusan bisnis dan ekonomi, khususnya informasi tentang prospek arus kas, posisi keuangan, kinerja usaha dan aktivitas pendanaan dan operasi. Laporan keuangan fiskal adalah laporan keuangan yang disusun sesuai peraturan perpajakan dan digunakan untuk keperluan perhitungan pajak. Undang-Undang Pajak tidak mengatur secara khusus bentuk dari laporan keuangan, hanya memberikan pembatasan untuk hal-hal tertentu, baik dalam pengakuan penghasilan maupun biaya.

Perbedaan utama antara laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal disebabkan karena perbedaan tujuan serta dasar hukumnya, walaupun dalam beberapa hal terdapat kesamaan antara akuntansi pajak yang mengacu kepada ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan akuntansi keuangan yang mengacu kepada standar akuntansi keuangan.

B. Transfer Pricing Vs. Arm's Length Principle

Dalam buku *Transfer Pricing*¹⁰⁴ dijelaskan bahwa secara konsep *transfer pricing* dapat diaplikasikan untuk tiga tujuan yang berbeda. *Pertama*, dari sisi hukum perseroan, *transfer pricing* dapat digunakan sebagai alat untuk meningkatkan efisiensi dan sinergi antara perusahaan dengan pemegang sahamnya. *Kedua*, dari sisi akuntansi manajerial, *transfer pricing* dapat digunakan untuk memaksimalkan laba suatu perusahaan melalui penentuan harga

¹⁰³ Rizky Rahmawati Pratiwi, "Pengaruh Rekonsiliasi Fiskal Atas Laporan Keuangan Komersial Terhadap Laba Kena Pajak (Survei Pada Pt. Technomed asia)," *Jurnal Akutansi, Audit dan Sistem Informasi Akutansi (JASa)* Vol.1, No.2, September 2017, hlm. 81

¹⁰⁴ Darrussalam, Denny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013), hlm. 95

barang atau jasa oleh suatu unit organisasi dari suatu perusahaan kepada unit organisasi lainnya dalam perusahaan yang sama.

Ketiga, yaitu dari perspektif perpajakan, *transfer pricing* adalah suatu kebijakan harga dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Arnold dan McIntyre menjelaskan harga transfer adalah harga yang ditetapkan oleh wajib pajak pada saat menjual, membeli, atau membagi sumber daya dengan afiliasinya.

Menurut Caroline Silberztein¹⁰⁵ *transfer pricing* dalam aspek *intangible* ini menimbulkan banyak pertanyaan berkaitan dengan definisi, identifikasi, alokasi di antara perusahaan afiliasi serta valuasinya. Tanpa pedoman yang jelas, pertanyaan-pertanyaan tersebut tentunya akan memicu sengketa di antara wajib pajak dan aparat pajak.

Dalam isu *transfer pricing* permasalahan timbul sehubungan dengan adanya istilah *abuse of transfer pricing*. Istilah *abuse of transfer pricing* melekat atas transaksi yang antar perusahaan yang saling berafiliasi. Istilah ini mendefinisikan *transfer pricing* dari sudut pandang negatif, yaitu sebagai bentuk atau upaya penyalahgunaan mekanisme *transfer pricing* demi tujuan penghindaran pajak melalui upaya pengalihan keuntungan (*profit shifting*) dari negara yang memiliki tarif pajak tinggi ke negara yang memiliki tarif pajak lebih rendah. Dengan kata lain *abuse transfer pricing* adalah pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxable income*) dari suatu perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah dalam rangka mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan multinasional tersebut.

Contoh sederhana dari *abuse of transfer pricing* adalah sebuah perusahaan—X Corp—berkedudukan di negara X memiliki anak perusahaan di Indonesia, yaitu PT ABC, yang bergerak di bidang industri mainan. Untuk memproduksi mainan yang dijual di Indonesia, PT ABC mengimpor bahan baku dari X Corp. Harga wajar

¹⁰⁵ Caroline Silberztein, "Transfer pricing aspects of intangibles: the OECD project 08/11 Transfer Pricing International," *Journal The Bureau of National Affairs*, 2011, hlm. 1

bahan baku tersebut di pasar misal US\$10/pcs. Tapi, dalam transaksi antara X Corp dengan PT ABC, harga bahan baku yang sama dijual dengan harga US\$30/pcs. Sehingga ada mark up sebesar US\$20/pcs. Harga US\$10/pcs ini tidak akan mungkin terjadi jika transaksi tersebut dilakukan dengan perusahaan yang bukan dalam satu grup atau tidak mempunyai hubungan istimewa. Sehingga tidak terjadi prinsip harga pasar wajar pada transaksi ini (*arm's length price principle*).

Contoh lain yang umumnya sering digunakan dalam transfer pricing adalah misalkan X Corp tidak bertransaksi langsung dengan anak perusahaan di Indonesia, tetapi menjual dulu kepada anak perusahaan yang berkedudukan di Filipina. Lalu, dari Filipina barang tersebut dijual ke perusahaan yang ada di Malaysia, baru setelah itu perusahaan di Malaysia melakukan transaksi dengan perusahaan di Indonesia. Sehingga ketika sampai di Indonesia, harganya sudah naik berkali-kali lipat. Dengan begitu, jelas saja PT ABC yang berkedudukan di Indonesia akan menderita kerugian karena ia harus membayar bahan baku dengan harga yang jauh lebih tinggi daripada harga wajar. Sehingga potensi pajak yang seharusnya dibayarkan oleh PT ABC ke negara menjadi hilang karena PT ABC mencatat kerugian atau keuntungannya mengecil karena praktik transfer pricing.

Di Indonesia sendiri aturan mengenai *transfer pricing* secara umum diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Pasal tersebut menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan kena pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (*arm's length principle*) dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya. Hubungan istimewa dikatakan terjadi jika (i) Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung maupun tidak langsung paling rendah 25% pada Wajib Pajak lain; (ii) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak

berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau (iii) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Aturan lebih lanjut dan detail tentang transfer pricing termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 43 Tahun 2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 32 Tahun 2011. Di dalam aturan ini disebutkan pengertian *arm's length principle* yaitu harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar.

Dalam Peraturan Dirjen Pajak ini juga diatur bahwa *arm's length principle* dilakukan dengan menggunakan langkah-langkah: (i) melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding; (ii) menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat; (iii) menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil analisis kesebandingan dan metode penentuan harga transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa; dan (iv) mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

C. Perpajakan Internasional (International Taxation)

Perpajakan Internasional merupakan alat untuk mengetahui perbedaan pajak dalam negeri dan memajukan perdagangan antar negara, mendorong laju investasi di masing-masing negara, pemerintah berusaha untuk meminimalkan pajak yang menghambat perdagangan dan investasi tersebut. Adalah merupakan suatu tujuan ekonomi dalam negara untuk memajukan perdagangan di tiap dan antar negara serta mendorong laju investasi. Dan setiap pemerintah suatu negara berusaha untuk meminimalkan pajak yang menghambat perdagangan investasi dimana salah satunya adalah dengan melakukan penghindaran pajak berganda. Sehingga yang melatar belakangi suatu pajak internasional dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Indonesia adalah bagian dari dunia Internasional; dalam era globalisasi Indonesia perlu menjalin hubungan dengan negara lain, mengadakan transaksi-transaksi lintas batas yang saling menguntungkan dan mengizinkan entitas asing untuk melakukan kegiatan ekonomi dan memperoleh penghasilan di Indonesia.
2. Penghasilan entitas asing di dalam negeri bisa menjadi sumber pendapatan pajak bagi Indonesia; Menurut *benefit theory of taxation*, pemajakan ini bisa dilakukan karena terdapat hubungan (*economic attachment*) antara Indonesia sebagai negara sumber (*Source State*) dengan aktivitas yang memberikan penghasilan tersebut.
3. Penghasilan entitas asing di Indonesia bisa menjadi sumber pendapatan perpajakan bagi negara domisili entitas asing tersebut; negara yang menjadi domisili entitas asing (*residence state*) juga berhak atas pajak penghasilan yang bersumber dari luar negaranya karena terdapat keterkaitan antara negara negara dengan subjek pajak dalam negerinya (*personal attachment*).
4. Maka diperlukan adanya perjanjian perpajakan internasional yang mengatur pemajakan penghasilan entitas asing didalam negeri dan penghasilan entitas dalam negeri dari luar negeri; Yang bertujuan adalah untuk menghindari terjadinya pemajakan berganda yang memberatkan wajib pajak masing-masing negara.

Sehingga berbicara perpajakan internasional adalah berbicara suatu permasalahan yang rumit dan complicated karena mencakup hak pemajakan (*taxing right*) suatu negara. Karena masing-masing negara sangat berkepentingan terhadap kebijakan perpajakan internasional yang baik yang dipilih oleh PBB maupun OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*). Hal ini disebabkan karena dalam menyusun Perjanjian Penghindaraan Pajak Berganda (*Tax Treaty*), maupun kebijakan Perpajakan Internasional dalam UU Domestik, ada 2 (dua) 'kiblat' yaitu: United Nations (UN) Model dan OECD Model.

Ruang lingkup perpajakan internasional, ditinjau dari subjek dan objek pajak, dikategorikan menjadi 2 (dua) pandangan yaitu :

1. *Taxing Inbound Income* ; Pemajakan atas Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) yang memperoleh penghasilan yang bersumber dari luar negeri.
2. *Taxing Outbound Income* ; Pemajakan atas Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) yang memperoleh penghasilan yang bersumber dari dalam negeri

Dalam Undang- Undang pajak menerapkan dua prinsip berdasarkan “connecting factors” tersebut yaitu:

1. Residence Principle (Azas Residensi), Hak Negara mengenakan pajak kepada seseorang (individu atau badan) karena terdapat “*personal attachment*”, seperti: residensi, domisili, kewarganegaraan, tempat pendirian, tempat kedudukan manajemen. (Worldwide Income)
2. Source Principle (Azas Sumber), Hak Negara mengenakan pajak kepada seseorang (individu atau badan) karena terdapat “*economic attachment*” yaitu penghasilan yang bersumber di Negara tersebut.

D. Perjanjian Perpajakan (Tax Treaties)

Dalam perpajakan internasional sering terjadi suatu permasalahan yang memungkinkan menjadi rumit dan *complicated* karena mencakup hak pemajakan (*taxing right*) suatu negara. Karena masing-masing negara sangat berkepentingan terhadap kebijakan perpajakan internasional sehingga dibuatlah suatu perjanjian perpajakan dengan motivasi menguntungkan semua pihak.

Perjanjian perpajakan (*Tax Treaty*) atau lebih dikenal dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) adalah suatu istilah yang dikenal dalam UU Pajak Penghasilan (PPH). P3B adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak suatu implementasi dari pasal 32A UU PPh yang mengatakan pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian

dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak. Adapun tujuan P3B di antaranya adalah:

1. Memfasilitasi perdagangan internasional dan arus investasi antar negara, antara lain dengan cara:
 - a. Menghindarkan pengenaan pajak berganda,
 - b. Memberikan pengurangan tarif pajak di negara sumber atas penghasilan tertentu, Pembagian Hak Pemajakan.
2. Alat untuk lebih dapat menerapkan aturan-aturan domestiknya, tentang: *anti tax avoidance* (Pengelakan Pajak), *EoI* (*Exchange Of Information*) MAP.

Kedudukan P3B terhadap UU Pajak Domestik diperlakukan sebagai *lex specialis* terhadap undang-undang domestik yang bersifat *lex generalis*.

Orang pribadi atau badan yang dicakup dalam P3B adalah orang pribadi atau badan yang merupakan subjek pajak dalam negeri (SPDN) dari negara mitra P3B. P3B tidak diterapkan dalam hal terjadi penyalahgunaan P3B. Pada umumnya penyalahgunaan P3B terjadi disebabkan oleh beberapa hal yaitu :

1. Transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
2. Transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (*legal form*) berbeda dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B; atau
3. Penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*).

Kriteria *beneficial owner* hanya diterapkan untuk penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait memuat persyaratan *beneficial owner*. Sementara yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan adalah penerima penghasilan yang :

1. bertindak tidak sebagai Agen; pengertian agen disini adalah orang atau badan yang bertindak sebagai perantara dan melakukan tindakan untuk dan/atau atas nama pihak lain.
2. bertindak tidak sebagai Nominee; pengertian nominee disini adalah orang atau badan yang secara hukum memiliki (*legal owner*) suatu harta dan/atau penghasilan untuk kepentingan atau berdasarkan amanat pihak yang sebenarnya menjadi pemilik harta dan/atau pihak yang sebenarnya menikmati manfaat atas penghasilan.
3. Bukan Perusahaan *Conduit*, Pengertian perusahaan *conduit* disini adalah suatu perusahaan yang memperoleh manfaat dari suatu P3B sehubungan dengan penghasilan yang timbul di negara lain, sementara manfaat ekonomis dari penghasilan tersebut dimiliki oleh orang-orang di negara lain yang tidak akan memperoleh hak pemanfaatan P3B apabila penghasilan tersebut diterima langsung.

Orang pribadi atau badan yang dicakup dalam P3B yang dianggap tidak melakukan penyalahgunaan P3B:

1. Individu yang bertindak tidak sebagai Agen atau Nominee;
2. Lembaga yang namanya disebutkan secara tegas dalam P3B atau yang telah disepakati oleh pejabat yang berwenang di Indonesia dan di negara mitra P3B;
3. WPLN yang menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian (pihak yang memberikan jasa penitipan efek dan harta lain yang berkaitan dengan efek serta jasa lain, termasuk menerima dividen, bunga, dan hak-hak lain, menyelesaikan transaksi efek, dan mewakili pemegang rekening yang menjadi nasabahnya) sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain bunga dan dividen, dalam hal WPLN bertindak tidak sebagai Agen atau sebagai Nominee;
4. perusahaan yang sahamnya terdaftar di Pasar Modal dan diperdagangkan secara teratur;

5. dana pensiun yang pendiriannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara mitra P3B dan merupakan subjek pajak di negara mitra P3B;
6. bank;

Atau perusahaan yang memenuhi persyaratan sebagai berikut :

1. bagi perusahaan yang menerima atau memperoleh penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait tidak mengatur persyaratan beneficial owner, yaitu : pendirian perusahaan atau pengaturan struktur/skema transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B;
2. bagi perusahaan yang menerima atau memperoleh penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait mengatur persyaratan beneficial owner, yaitu : i) pendirian perusahaan atau pengaturan struktur/skema transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B; dan ii) kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri yang mempunyai kewenangan yang cukup untuk menjalankan transaksi; dan iii) perusahaan mempunyai pegawai; dan iv) mempunyai kegiatan atau usaha aktif; dan v) penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak di negara penerimanya; dan vi) tidak menggunakan lebih dari 50% dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain dalam bentuk, seperti : bunga, royalti, atau imbalan lainnya.

Pemotong/Pemungut Pajak wajib memotong atau memungut pajak yang terutang atas penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN dengan syarat :

1. Penerima penghasilan bukan SPDN Indonesia,
2. Persyaratan administratif untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B telah dipenuhi; dan
3. Tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh WPLN sebagaimana dimaksud dalam ketentuan tentang pencegahan penyalahgunaan P3B

Dalam hal terjadi penyalahgunaan P3B :

1. Pemotong/Pemungut Pajak tidak diperkenankan untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B dan wajib memotong atau memungut pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang PPh ; dan
2. WPLN yang melakukan penyalahgunaan P3B tidak dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang tidak seharusnya terutang.

Salah satu tujuan dari perjanjian pemajakan seperti disebutkan di atas adalah *Exchange Of Information* (EOI) dimana *Exchange of Information* adalah fasilitas pertukaran informasi perpajakan yang terdapat didalam P3B yang dapat dimanfaatkan oleh Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Negara Mitra P3B untuk upaya pencegahan *tax avoidance*, pengelakan pajak (*tax evasion*), dan penyalahgunaan P3B oleh pihak-pihak yang tidak berhak (*tax treaty abuse*) sehingga secara tujuan pertukaran informasi ini adalah :

1. Untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak dan pengelakan pajak, Mengumpulkan informasi untuk menyelesaikan kasus *treaty shopping* (i.e. beneficial owner), *transfer pricing*, atau tindak pidana fiskal.
2. Untuk menguji kewajiban “*self-assessment*” yang dijalankan WPDN, terkait dengan penghasilan yang bersumber dari luar negeri. Menyediakan informasi untuk menguji pelaksanaan “*worldwide income*”.

E. Perilaku Wajib Pajak (Tax Behavior)

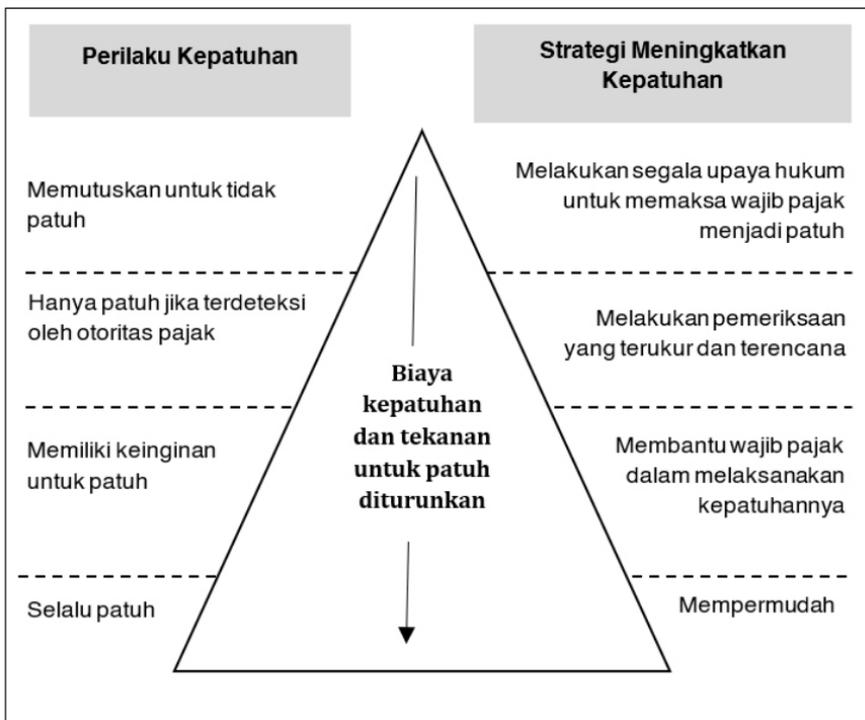
Perilaku kepatuhan wajib pajak dikelompokkan menjadi dua, yaitu wajib pajak patuh dan wajib pajak tidak patuh. Pasalnya, dua kelompok ini merupakan titik ekstrem. Ada kecenderungan wajib pajak lebih banyak terombang-ambing di antara kedua kelompok itu.

Hal ini merupakan sesuatu yang sangat wajar, terutama jika mengingat bahwa keputusan untuk patuh sifatnya dinamis dan dipengaruhi oleh situasi (lingkungan) yang dihadapi oleh wajib pajak. Dengan demikian, perilaku kepatuhan mencakup spektrum yang lebih luas daripada dua kelompok tersebut.

Menurut OECD, perilaku kepatuhan wajib pajak dapat diklasifikasikan ke dalam empat kelompok yang digambarkan dalam suatu piramida model kepatuhan. Piramida ini menunjukkan bahwa semakin ke puncak, jumlah wajib pajak dalam suatu kelompok akan semakin sedikit (lihat Gambar 1.)

OECD menekankan bahwa iklim kepatuhan pajak dapat membaik apabila otoritas pajak secara akurat memperlakukan wajib pajak sesuai dengan tingkat kepatuhannya. Wajib pajak patuh yang terus dicurigai dan diperlakukan sama seperti wajib pajak yang tidak patuh akan berisiko kehilangan kepercayaan dan menurunkan tingkat kepatuhannya.

Gambar 1. Perilaku Wajib Pajak dan Strategi Meningkatkan Kepatuhan¹⁰⁶



¹⁰⁶ OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, (Paris: OECD, 2004), hlm. 21

Dengan kata lain, strategi peningkatan kepatuhan pajak perlu dibedakan berdasarkan perilaku kepatuhan wajib pajak itu sendiri. Perlakuan berdasarkan kepatuhan ini telah diaplikasikan oleh Otoritas Pajak Kanada yang memetakan dan menggolongkan wajib pajak menjadi enam golongan.

Penggolongan tersebut mulai dari wajib pajak yang tunduk pada segala regulasi pajak dan menentang setiap bentuk kecurangan ataupun argumen yang merasionalisasikan ketidakpatuhan pajak (*altruistic compliers*), hingga wajib pajak yang sama sekali tidak patuh dan memiliki persepsi negatif terhadap pajak, serta menganggap kecurangan sebagai sesuatu yang dapat diterima (*rebels*).

Penggolongan perilaku kepatuhan ini dapat disederhanakan menjadi tiga golongan utama, yaitu wajib pajak yang patuh, wajib pajak yang sewaktu-waktu tidak patuh, serta wajib pajak yang tidak patuh sama sekali.

F. Sengketa Pajak dan Penyelesaiannya

Sengketa pajak biasanya digolongkan menjadi dua, yaitu sengketa formal dan sengketa material. Sengketa formal timbul apabila fiscus atau wajib pajak/atau keduanya tidak memenuhi prosedur atau tata cara yang ditetapkan dalam undang-undang perpajakan dan undang-undang pengadilan pajak. Sedangkan sengketa material, apabila terdapat perbedaan jumlah pajak yang terutang, kelebihan pajak (restitusi), maupun kekurangan pajak.

Penyebab Sengketa Pajak antara lain, adalah:

1. Perbedaan dasar hukum yang digunakan.
2. Persepsi terhadap hukum berbeda,
3. Adanya perselisihan terhadap transaksi tertentu.

Dalam menyelesaikan sengketa pajak antara negara (fiscus) atau pihak yang memungut pajak dengan masyarakat sebagai pihak yang membayar pajak, ada kalanya memerlukan keterlibatan hakim pengadilan umum, pada penagihan pajak dalam hal:

1. jika ada concursus atau perbarengan antara fiscus dengan kreditor lain terhadap wajib pajak.

2. jika ada sanggahan terhadap barang-barang yang disita fiscus, baik oleh wajib pajak maupun pihak ke 3.
3. jika penagihan pajak oleh fi scus bertentangan dengan ketentuan hukum.. Penyelesaian sengketa pajak, merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan oleh wajib pajak dan fiscus dihadapan suatu instansi (administrasi dan pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri persengketaan pajak.

Penyelesaian sengketa pajak erat sekali dengan hak wajib pajak yang ditetapkan dalam undang-undang pajak.

Hak wajib pajak meliputi:

1. Mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).
2. Memperbaiki isi Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak yang sudah diserahkan ke Kantor Pajak.
3. Mengajukan keberatan atas jumlah pajak yang harus dibayar ke Kantor Direktorat Pajak atau Kantor pelayanan pajak setempat.
4. Mengajukan banding atas putusan sengketa pajak ke Pengadilan pajak.
5. Mengajukan gugatan atas sengketa pajak ke Pengadilan pajak.
6. Hak mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

Dalam proses persidangan di pengadilan pajak:

1. Alat bukti.
 - a. surat atau tulisan.
 - b. keterangan ahli, seperti pendapat tentang pengalaman dan pengetahuan.
 - c. keterangan para saksi.
 - d. pengakuan para pihak.
 - e. pengetahuan hakim.
2. Pihak Yang Tidak Boleh Menjadi Saksi Dalam Sengketa Pajak.
 - a. keluarga sedarah menurut garis keturunan lurus keatas/ kebawah s/d derajat ketiga dari salah satu pihak.
 - b. istri atau suami.
 - c. anak yang belum berumur 17 tahun.
 - d. orang sakit ingatan.

3. Putusan Pengadilan Pajak.
 - a. merupakan putusan final.
 - b. mempunyai kekuatan hukum tetap.
4. Dasar Putusan Pengadilan Pajak.
 - a. hasil penilaian pembuktian, ber-dasarkan per-uu-ngan dan keya-kinan hakim.
 - b. penentuan putusan melalui musyawarah.
 - c. melalui voting.
5. Putusan Pengadilan Pajak.
 - a. menolak.
 - b. mengabulkan seluruhnya atau se-bagian.
 - c. menambah pajak yang harus dibayar.
 - d. tidak dapat diterima.
 - e. membetulkan salah tulis.
 - f. membatalkan putusan sebelumnya
6. Eksekusi Putusan Pengadilan Pajak
 - a. pelaksanaan putusan.bahwa putusan pengadilan pajak langsung dapat dilaksanakan tanpa memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang.
 - b. keputusan pengadilan pajak selam-bat-lambatnya harus dilaksana kan 30 hari dihitung sejak tanggal putusan diterima.
7. Ketentuan Pengajuan Peninjauan Kembali (PK).
 - a. Hanya dapat diajukan 1 kali kepada Mahkamah Agung melalui pengadilan pajak.
 - b. pengajuan PK tidak menggugurkan putusan pengadilan pajak.
 - c. permohonan PK dapat dijawab kembali oleh pihak pengaju sebelum ada putusan dari Mahkamah Agung.
 - d. Peninjauan Kembali yang sudah dicabut sebelum diputus, tidak dapat diajukan kembali.
 - e. Ketentuan Peninjauan Kembali sesuai dengan UU Mahkamah Agung.

DAFTAR PUSTAKA

1. Buku

- Ade Arif Firmansyah dan Malicia Evendia, *Harmonisasi Pengaturan Kewenangan Daerah Di Bidang Pengelolaan Pertambangan Mineral Bukan Logam dan Batuan*, Jurnal KANUN Fakultas Hukum Universitas Syahkuala Aceh. Vol. 17, No. 1, April, 2015.
- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: PT Rajawali Pers, 2005.
- Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta: Kencana, 2017.
- C.F. Bastable, *Public Finance*, London: tp, 1993.
- Darrussalam, Denny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013.
- Dewi Kania Sugiharti dan Zainal Muttaqin, *Hukum Pajak*, Bandung: Kalam Media, 2005.
- Djoko Muljono, *Akuntansi Pajak*, Yogyakarta: Andi Offset, 2009
- Edwin R.A. Seligman, *Essays on Taxation*, New York: tp, 1925.
- Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, Malang: Bayumedia, 2003.
- H.C. Adams, *The Science of Finance*, New York, 1898.
- Kesit Bambang Prakosa, *Pajak dan Retribusi Daerah*, Yogyakarta, UII Press, 2005.
- K.J. Davey, *Pembiayaan Pemerintahan Daerah*, Jakarta: 1988, UI Press.
- Mardiasmo, *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah*, Yogyakarta: Penerbit PT Andi, 2002.
- Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, Yogyakarta: Andi, 2011.

- Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007
- Muhammad Rusjdi, *KUP: Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, Jakarta: PT. Indeks, 2003
- Munawir S, *Pokok-Pokok Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty, 1985.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Yogyakarta: Litera, 2014.
- OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Paris: OECD, 2004.
- Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak (Edisi Revisi)*, Yogyakarta: Andi, 2009.
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: PT Raja Grafindo, 2006.
- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: PT. Eresco, 1992.
- _____, *Dasar-Dasar Hukum Pajak Dan Pajak Pendapatan 1944*, Cetakaan IX, Jakarta: Eresco, 1979.
- R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco, 1991.
- Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT Refika Aditama, 2010.
- Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu*, Jakarta: Kencana, 2006.
- Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar*, Yogyakarta: Liberty, 2006.
- Sundari, E. & M.G. Endang Sumiarni, *Politik Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pusaka, 2015.
- Tony Marsyahrul, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, 2005.
- Tunggul Anshari Setia Negara, *Pengantar Hukum Pajak*, Malang: Bayumedia Publishing, 2006.
- Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung: PT Refika Aditama, 2006.

- Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak Edisi Ketiga*, Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Yuswanto, *Hukum Desentralisasi Keuangan*, Jakarta: Rajawali Press, 2012.
- Y. Sri Pudiyatmoko, *Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2004.
- Ziski Azis dkk, *Pepajakan Teori dan Kasus*, Medan: CV Madenatera, 2016.

2. Makalah dan Jurnal

- Bagir Manan, *Wewenang Provinsi, Kabupaten dan Kota Dalam Rangka Otonomi Daerah*, Makalah pada Seminar Nasional FH UNPAD, 13 mei 2000.
- Caroline Silberztein, "Transfer pricing aspects of intangibles: the OECD project 08/11 Transfer Pricing International," *Journal The Bureau of National Affairs*, 2011.
- Imam Muhasan, "Menakar Ulang Spesialitas Hukum Pajak Dalam Lapangan Hukum di Indonesia: Tinjauan atas Penerapan Kompetensi Absolut dalam Penyelesaian Sengketa Pajak", *Jurnal Pajak Indonesia*, November, 2017.
- Josua Rohendi S. Pane, *Sifat Memaksa Pada Pajak dan Implikasinya Terhadap Kasus Penyelewengan Pajak*, Makalah, November 2019.
- Philipus M. Hadjon, *Fungsi Normatif Hukum Administrasi Dalam Mewujudkan Pemerintahan Yang Bersih*, disampaikan pada Pidato pengukuhan Guru besar di FH UNAIR 10 Oktober 1994.
- Richard M. Bird & Roy Bahl, *Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward*, Working Paper Series Institute for International Business IIB Paper No.16, August 2008.
- Rizky Rahmawati Pratiwi, "Pengaruh Rekonsiliasi Fiskal Atas Laporan Keuangan Komersial Terhadap Laba Kena Pajak (Survei Pada Pt. Technomed asia)," *Jurnal Akutansi, Audit dan Sistem Informasi Akutansi (JASa) Vol.1, No.2, September 2017*.

3. Website

<http://www.djpk.kemenkeu.go.id>

<https://klikpajak.id/blog/bayar-pajak/4-prinsip-pajak-di-indonesia>,

4. Undang-Undang

Undang-Undang Negara Republik Indonesia Tahun 1945

UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

UU No. 23 Tahun 2014 Pemerintahan Daerah

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1962 tentang Perusahaan Daerah

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2014 tentang Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah

UU No. 4 Tahun 2009 tentang Minerba.

INDEKS

A

anggaran, 15, 16, 17, 53, 73
APBN, 5, 14, 16, 17, 42, 73, 107

B

bea, 7, 46, 47, 58, 61, 66
BUT, 73, 74, 76, 107

C

cukai, 46, 60, 108

D

dagang, 12, 76
DAU, 48
desentralisasi, 47
DJP, 4, 10, 11, 42, 43, 79, 107
domisili, 8, 22, 23, 31, 32, 95, 96

F

fiscus, 2, 102, 103
fiskal, 15, 47, 85, 90, 91, 100
formal, 9, 10, 38, 85, 102, 115

H

HAN, 4, 6, 107
hibah, 58

I

iuran, 2, 13, 44, 46, 47, 48, 50

J

jasa, 21, 43, 45, 46, 48, 50, 61, 62, 63,
67, 74, 76, 90, 92, 98

K

kas, 2, 6, 14, 15, 24, 26, 33, 44, 47, 48,
59, 60, 91

L

laporan, 7, 35, 88, 90, 91

M

Mardiasmo, 47, 48, 111
material, 9, 10, 38, 85, 102

N

norma, 6, 29, 38, 70

O

obligasi, 98

P

PAD, 48, 60

pajak, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12,
13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22,
23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32,
33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42,
43, 44, 45, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53,
54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63,
64, 65, 66, 70, 72, 73, 74, 75, 76, 77,
78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87,
88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97,
99, 100, 101, 102, 103, 104, 108, 109,
110, 114

pajak daerah, 56, 60

pendapatan daerah, 60

perdata, 4, 8, 12

pidana, 4, 6, 7, 10, 12, 13, 15, 40, 50,
83, 88, 100

R

retribusi, 45, 48, 51, 67

retribusi daerah, 48, 60

S

SPT, 15, 37, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 103

stelsel, 33, 34, 35

T

Tax treaty, 40, 41

transfer, 39, 91, 92, 93, 94, 100

U

Undang-undang, 9, 13, 27, 33, 38, 40,
43, 72

utang, 7, 8, 16, 35, 36, 38, 88

W

wajib pajak, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14,

15, 19, 22, 25, 27, 28, 31, 32, 33, 34,

35, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 53, 54, 55,

57, 58, 59, 60, 62, 65, 74, 77, 78, 80,

81, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 92, 93,

95, 100, 101, 102, 103, 108, 109, 110

warisan, 8, 58, 72

withholding system, 37

TENTANG PENULIS



KHALIMI, lahir di Tegal, 06 Mei 1970. Penulis memulai pendidikan formal dari SDN 1 Jembayat, Margasari-Tegal, MTs Negeri Babakan, Lebaksiu-Tegal, PGA Negeri Kalten-Jawa Tengah, S-1 Manajemen STIE PMB-JAKARTA, S-2 Magister Manajemen STIE IMMI-JAKARTA, S-1 Ilmu Hukum - Universitas Jakarta, S-2

Magister Ilmu Hukum-Universitas Jayabaya, dan S-3 Doktor Ilmu Hukum-Universitas Jayabaya.

Predikat pendidikan diperolehnya bersama banyak pengalaman organisasi dan jenjang karier yang ditekuninya hingga sekarang.

Memiliki pengalaman organisasi dan rekam jejak karier yang dimulai dari Karyawan Anrico Bank di Jakarta, Area Manajer Asuransi Jiwasraya di Jakarta, Kuasa Hukum Pengadilan Pajak, Bantuan Hukum dan Advokasi PP Polri Polda Metro Jaya, Konsultan Hak Kekayaan Intelektual, Anggota PERADI, Direktur Pada Kantor Advokat "ARDAK" Advocates, Tax & Legal Consultants, Dosen Pascasarjana Magister Manajemen STIE IMMI Jakarta, Dosen Fakultas Hukum Universitas Ibnu Chaldun Jakarta, Dekan Fakultas Hukum Universitas Ibnu Chaldun, Dosen Pascasarjana Ilmu Hukum Universitas Jayabaya Jakarta. Dosen UBK Universitas Bung Karno Jakarta.



M. IQBAL, Peneliti Madya pada Pusat Penelitian dan Pengembangan Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung Republik Indonesia. Alumni Magister Hukum pada Universitas Jayabaya, Jakarta, 2016. Pernah bertugas pada Direktorat Tata Usaha Negara di Mahkamah Agung Republik Indonesia sejak tahun 1987 sampai 2004, serta telah menyelesaikan pendidikan pematangan terbentuknya Peradilan Tata Usaha Negara selama 8 bulan di Universitas Indonesia.

Selain itu, telah menyelesaikan Pendidikan Hukum Pajak, Pendidikan Advokat tahun 2018.

Sehari-hari aktivitas utamanya sebagai peneliti dan penulis, dengan melakukan penelitian dan pengkajian serta anotasi persoalan-persoalan di bidang hukum dan peradilan dengan mengasihkan karya tulis antara lain soal *Illegal Fishing*, *Illegal Logging*, *Hukum Perburuhan*, *Anotasi Putusan Pajak*, *Kajian Tentang Keuangan Negara*, dll. Terakhir, telah menyelesaikan penelitian tentang *Implikasi Putusan Sengketa Pertanahan Terhadap Kewenangan Peradilan Perdata dengan Peradilan Tata Usaha Negara 2019*. Dan di tahun 2020, sedang meneliti *Kewenangan Peradilan Perdata atas Perkara Pertanahan Terkait Sertifikat/Produk BPN* serta ikut dalam penelitian tentang *Pola Sengketa di Peradilan Pajak Terkait Bea dan Cukai*.