

Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Terkait dengan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

Nur Hakim

Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya Jakarta, Indonesia

Email : dr.nurhakim@pascajayabaya.ac.id

Abstrak

Peran serta pajak sangat dominan di dalam sebuah Negara, karena 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. Metode penelitian hukum yang digunakan adalah “Metode Penelitian Yuridis Normative” dengan pendekatan analitis (analytical approach), yaitu suatu Penelitian normatif dengan melakukan penelusuran terhadap bahan-bahan hukum sebagai dasar untuk membuat keputusan hukum (legal decision making) terhadap kasus-kasus hukum yang konkrit, dimana cara pendekatan yang digunakan dalam suatu penelitian normatif memungkinkan peneliti untuk memanfaatkan hasil- hasil temuan ilmu hukum empiris dan ilmu-ilmu lain untuk kepentingan dan analisis serta eksplanasi hukum tanpa mengubah karakter ilmu hukum sebagai ilmu hukum yang merupakan ilmu normatif. Hasil dari penelitian, konstruksi hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia yang mempunyai sanksi tumpang tindih Antara administrasi dan pidana penjara terhadap Wajib Pajak yang diatur di dalam Undang-undang yang sama sangat merugikan Wajib Pajak, khususnya Pengusaha Kena Pajak (PKP), hal tersebut terjadi karena perlindungan hukum bagi Wajib Pajak yang mengajukan klaim restitusi salah satunya pajak pertambahan nilai tidak ada kepastian hukum karena adanya sanksi Administrasi dan Pidana yang saling tumpang tindih. Oleh karenanya perlu adanya perubahan dalam Undang- undang Pajak agar tidak menjadi kontradiktif di dalam penerapannya sehari-hari sehingga dapat memberikan perlindungan hukum kepada para wajib Pajak yang memang benar-benar mempunyai kelebihan pembayaran pajak sehingga dapat mengambil kelebihan tersebut melalui mekanisme restitusi sesuai dengan kriteria- kriteria yang telah ditentukan.

Kata Kunci: *Perlindungan, Wajib Pajak, Pajak Pertambahan Nilai.*

Abstract

Tax participation is very dominant in a country, because taxes have a very important role in the life of the state, especially in the implementation of development because taxes are a source of state revenue to finance all expenditures including development expenditures. The legal research method used is the “Normative Juridical Research Method” with an analytical approach, which is a normative study by tracing legal materials as a basis for making legal decisions (legal decision making) on concrete legal cases where the approach used in a normative research allows researchers to take advantage of the findings of empirical legal science and other sciences for the benefit and analysis and explanation of law without changing the character of law science as a law as a normative science. The results of the research show that the construction of the implementation of value added tax restitution applications in Indonesia which has overlapping sanctions between administration and imprisonment against taxpayers as regulated in the same law is very detrimental to taxpayers, especially taxable

entrepreneurs (PKP), this occurs because the legal protection for the obliger who submits a claim for restitution, one of which is value added tax, there is no legal certainty due to overlapping administrative and criminal sanctions. Therefore, it is necessary to have changes in the Tax Law so that it does not become contradictory in its daily application so that it can provide legal certainty to taxpayers who do have tax overpayments so that they can take the excess through a restitution mechanism in accordance with the predetermined criteria.

Keywords: *Protection, Taxpayers, Value Added Tax.*

PENDAHULUAN

Sesuai dengan pengertian pajak menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), pajak mempunyai sifat memaksa. Konsekuensi dasar dari sifat tersebut, adalah bentuk pemaksaan dalam ketentuan perundang-undangan agar Wajib Pajak mau melaksanakan kewajiban perpajakannya. Wujud pemaksaan tersebut, dapat dicontohkan adanya Surat Teguran, Surat Paksa, penyitaan bahkan penyanderaan (*gijzeling*) sebagaimana telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Apabila UU KUP dilihat lebih jauh, dapat ditemukan bentuk-bentuk pemaksaan sanksi yang lebih serius dan bukan lagi berwujud penyelesaian secara administrasi, karena di akhir undang-undang terdapat ketentuan pidana bagi orang-orang yang tidak melakukan kewajiban perpajakannya seperti yang diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP. Perbuatan-perbuatan yang diancam dengan hukuman pidana dapat dikatakan sebagai perbuatan yang tidak diketahui masyarakat, seperti sengaja tidak mendaftarkan NPWP, sengaja tidak melaporkan SPT/melaporkan SPT yang isinya tidak benar, sengaja tidak membuat pembukuan, dan lain sebagainya. Bahkan perbuatan yang dilandasi karena kealpaan pun mendapat sanksi pidana walaupun dengan intensitas hukuman yang lebih ringan daripada yang dilakukan dengan sengaja.

Asas hukum yang berlaku tentang pengenaan sanksi pidana adalah *ultimum remedium* yang mempunyai arti sebagai senjata pamungkas dalam mengatasi pelanggaran di bidang hukum, maka dalam menyelesaikan sengketa perpajakan diutamakan dan dikedepankan penyelesaian secara administrasi. Sesuai dengan corak hukum perpajakan tersebut, tidak tepat jika penyelesaian perpajakan dengan mengedepankan hukum pidana dan mengabaikan atau mengesampingkan penyelesaian secara administrasi dengan dalih merugikan keuangan negara.

Hukum perpajakan pada dasarnya memiliki karakteristik sendiri dibandingkan dengan hukum yang lain, yakni negara butuh dana dari masyarakat dan masyarakat memiliki kewajiban secara hukum dan moral untuk membayar pajak kepada negara. Oleh sebab itu, segala bentuk persoalan hukum yang muncul dalam kaitannya dengan pelaksanaan pajak, pada intinya mendorong kesadaran wajib pajak untuk membayar kewajibannya, dengan pendekatan persuasif kepada wajib pajak melalui penggunaan sarana hukum administrasi dan sanksi administrasi. Dengan pendekatan yang demikian, agar wajib pajak tidak melakukan boikot dengan cara tidak membayar pajak dengan dalih pemerintah semena-mena (*otoriter*) terhadap wajib pajak. Transaksi pengiriman ekspor yang menjadi Dakwaan ke PT Trubustex yang dibuktikan oleh para Terdakwa yang melibatkan entitas luar negeri O.K. MIKE INC dengan pernyataan bahwa kedua belah pihak tersebut telah menerima pengiriman sesuai sebagaimana mestinya.

Dari perkara tersebut, perbuatan yang dilakukan para Terdakwa yang dipersalahkan dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pendapatan Negara dari sektor pajak sebesar Rp5,5 miliar. Bahwa SPT dalam masa PPN atas nama PT. Trubustex dengan status lebih bayar dan diajukan permohonan restitusi untuk masa Januari 2016 sampai Desember 2016, PT. Trubustex telah menerima restitusi untuk masa Januari 2016 dan masa Februari 2016 sebesar Rp6,2 miliar. Namun karena tidak benar, PT Trubustex telah

mengembalikan restitusi berikut sanksi Rp15,6 miliar. Sedang permohonan restitusi PT Trubustex dari Maret 2016 sampai Desember 2016 belum dibayar KPP Bandung, sehingga berpotensi menimbulkan kerugian negara Rp35 miliar², belum/ tidak terbukti.

Dari kasus diatas Negara mengalami kerugian dari restitusi PT Trubustex sebesar Rp. 6,2 Miliar dan sudah dikembalikan beserta dengan sanksinya sebesar 15,6 Miliar, namun Pengadilan memutus perkara tersebut terhadap para tersangka pidana Penjara masing-masing 2 s.d. 3 tahun dan denda Rp. 755 Miliar dari Pemilik PT Trubustex dan ke-3 karyawannya dan satu rekan bisnisnya. Dari putusan tersebut terkesan Hakim memutus tidak berdasarkan dengan norma yang ada dan UU KUP sendiri belum ada definisi yang pasti tentang kerugian Negara, dan di dalam kasus diatas seolah-olah Hakim menghitung potensi kerugian Negara dari Maret s.d. Desember 2016 yang PT Trubustex tidak ajukan restitusi. Dengan demikian seolah-olah Negara mengambil keuntungan dari kasus tersebut. Dalam Kasus diatas dapat dipertanyakan bahwa, pasal-pasal dalam UU.

Pungutan pajak yang menjadi keharusan dalam hidup masyarakat merupakan suatu hal yang pasti terjadi, oleh karenanya, segala kebutuhan masyarakat tidak dapat dipenuhi tanpa adanya pajak. "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"⁹ Pungutan pajak oleh negara melalui UU merupakan bagian dari cara mengontrol perilaku individual guna kepentingan bersama (kolektif) dan merupakan satu metode atau kebijakan mengumpulkan dana bagi kepentingan bersama yang dilakukan secara adil untuk kesejahteraan. Tidak dapat dipungkiri pajak yang dibutuhkan negara ditujukan bagi kesejahteraan seluruh masyarakat. Negara tidak dapat membangun berbagai macam fasilitas publik jika tidak ada dana yang berasal dari pajak. Seperti dikatakan Robert Mc.Gee "*the more things that government does, the more things that people must pay for*".

Sistem pemungutan pajak di Indonesia telah menerapkan tiga sistem, (i) *official assessment system*, *self assessment*, dan *with holding system*. Penerapan *official assessment* yang berlaku sebelum tahun 1984 yang menempatkan inisiatif pungutan berada pada fiskus (petugas pajak) atau pemerintah. Bahkan dalam penjelasan UU KUP NO. 6/1983 menegaskan pungutan pajak dengan sistem *official* dirasakan sebagai beban berat karena penetapan jumlah pajak, jenis pajak maupun cara pemungutannya dilaksanakan di luar rasa keadilan tanpa menghiraukan kemampuan serta menambah beban penderitaan dan jauh dari pertimbangan dan penghargaan kepada hak asasi rakyat. Pungutan pajak yang didasarkan pada Undang-undang (UU) telah mengalami reformasi sejak tahun 1983 dengan satu maksud yakni ingin mengganti sistem pemungutan pajak dari sistem lama *official assessment* menjadi sistem *self assessment*. Penggantian sistem *official assessment* karena sasaran pemungutan pajak semata-mata dimaksudkan untuk mengisi kas negara yang kemudian digunakan untuk keperluan pemerintah kolonial tanpa pemikiran timbal balik bagi pembayar pajak (*tax payer*). Reformasi UU kemudian dilanjutkan dengan merubah berbagai UU pada tahun 1994, 1997, 2000, 2007, 2008, dan tahun 2009.

Peran serta pajak sangat dominan di dalam sebuah Negara kesejahteraan (*Welfare state*), karena pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan (misalnya; pembayaran pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, pajak bumi dan bangunan, dll) karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Pajak didefinisikan dalam Pasal 1 angka 1 Undang - Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) Sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang - Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, yang 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.

Dari penelitian sebelumnya, peneliti tidak menemukan penelitian dengan judul yang sama seperti judul penelitian ini. Namun peneliti mengangkat beberapa penelitian sebagai referensi dalam memperkaya bahan hukum pada penelitian Peneliti. **Kewenangan Pengaturan Pemerintah Daerah Dalam Pemungutan Pajak Provinsi dan Pajak Kabupaten/Kota**, Program Doktor Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Jayabaya. Daryanto dalam membangun penalaran hukumnya dimulai dengan pembahasan tentang desentralisasi yang merupakan bentuk penyerahan kewenangan atau wewenang yang bersifat Atribusi dari pemerintah pusat kepada pemerintah Daerah yang merujuk kepada Pasal 4 ayat (1) dan (2) UUD 1945 yang melatarbelakangi Diskresi kewenangan pengaturan dalam Tata cara pemungutan Pajak Provinsi, dan pajak kabupaten/kota berupa Peraturan Kepala daerah yang ada beberapa prinsip yang dilanggar termasuk melanggar Asas-asas pemerintahan yang baik (AAUPB) yaitu asas kepastian Hukum yang berdasarkan Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 120 Tahun 2018 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 80 Tahun 2015 Tentang Pembentukan Produk Hukum Daerah, dapat dibatalkan oleh Pemerintah. Atas pembahasan Daryanto bagi setiap Wajib Pajak yang merasa dirugikan dapat melakukan upaya hukum yaitu: 1. Mengajukan Permohonan Uji materi ke Mahkamah Agung guna Pembatalan peraturan Kepala daerah tersebut, serta dapat juga menggugat penetapan Pajak daerah ke PTUN untuk dibatalkan.

Adapun yang menjadi tujuan dalam penelitian adalah untuk mengkaji dan menemukan solusi atas restitusi pajak Pertambahan nilai agar tidak menjadi objek pajak yang dapat merugikan pendapatan Negara. Selain itu, juga untuk mengkaji dan memastikan saat menghitung kerugian pada pendapatan Negara yang dapat memberikan perlindungan hukum kepada para Wajib Pajak dan Pengambil Keputusan Di Tingkat Dirjen Pajak Sampai Dengan Pengadilan. Diharapkan penelitian ini akan memberikan manfaat sebagai berikut: Dapat menambah dan memperdalam pemikiran bagi pengembangan ilmu hukum pada umumnya, khususnya bidang sanksi Pajak untuk tercapainya tujuan perlindungan hukum dengan konsep pembangunan hukum. Di samping itu juga hasil penelitian dapat menambah wawasan dan menambah bahan pustaka serta juga bahan bagi penelitian lebih lanjut.

METODE

Metode penelitian hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian yuridis normatif. Dalam penelitian ini, metode pengumpulan data yang peneliti lakukan adalah dengan Studi kepustakaan, dengan mengkaji informasi tertulis mengenai hukum yang berasal dari berbagai sumber dan dipublikasikan secara luas serta dibutuhkan dalam penelitian hukum normatif. Selain itu, juga studi dokumen, dengan mengkaji informasi tertulis mengenai hukum yang tidak dipublikasikan secara umum tetapi boleh diketahui oleh pihak pihak tertentu seperti pengajar hukum, peneliti hukum, praktisi hukum, dalam rangka kajian hukum, pengembangan dan pembangunan hukum serta praktik hukum.⁶⁵ Selain mengkaji informasi tertulis mengenai hukum, peneliti juga akan melakukan studi dokumen dengan mengumpulkan bahan-bahan pustaka seperti data jumlah restitusi Pertambahan Nilai yang dikeluarkan oleh negara beberapa tahun kebelakang.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hukum merupakan sebuah sistem norma yang menekankan aspek “seharusnya” atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma- norma merupakan produk dan aksi manusia yang *deliberatif*. Undang-undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan

itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu dan harus memberikan Perlindungan Hukum bagi masyarakat tersebut. Perlindungan hukum di bidang pajak merupakan bagian dari perlindungan hukum bagi rakyat, khususnya yang berkaitan dengan soal pajak. Perlindungan hukum bagi rakyat dalam *literatur* berbahasa belanda didefinisikan sebagai "*rechtsbescherming van de burgers tegen de overheid*;" sementara dalam *literatur* berbahasa Inggris, perlindungan hukum bagi rakyat didefinisikan sebagai "*legal protection of the individual in relation to acts of administrative authors*". Karena Perlindungan hukum di bidang pajak diperlukan untuk melindungi kepentingan Wajib Pajak dan Penanggung Pajak ketika yang bersangkutan berhadapan dengan fiskus yang memiliki kewenangan istimewa. Perlu diingat kembali bahwa fiskus mempunyai kewenangan hukum publik, dimana yang bersangkutan dapat mengambil keputusan secara sepihak. Kewenangan tersebut, apabila tidak hati-hati dapat saja disalahgunakan sehingga merugikan kepentingan rakyat. Oleh karena itu, dibutuhkan ketentuan yang jelas sebagai pedoman dan dasar bagi Wajib Pajak dan Penanggung Pajak dalam menghadapi fiskus. Perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dan Penanggung Pajak merupakan perlindungan kepentingan perorangan yang tergantung dengan adanya penggunaan kewenangan pemerintahan.

Alinea IV dalam Bagian Pembukaan UUD 1945 menyatakan :

"...untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap Bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia..."

Pernyataan tersebut mengandung makna bahwa pembentukan Pemerintahan Indonesia setelah kemerdekaan bertujuan untuk mewujudkan tatanan pemerintahan dimana rakyat merasa dilindungi dan diayomi, sehingga mereka dapat hidup dengan aman dan tentram. Perlindungan terhadap rakyat antara lain dapat diwujudkan melalui hukum. Dalam hal ini, hukum berfungsi sebagai payung pelindung sedemikian rupa agar rakyat merasa terbebas dari ancaman, baik yang berasal dari pihak luar, dari sesama warga negara, maupun dari pihak penguasa, sehingga kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara tertata dengan baik.

Kepentingan perorangan yang diwakili oleh kepentingan Wajib Pajak dan Penanggung Pajak harus dilindungi karena kedudukan mereka yang lemah. Hal ini disebabkan karena tidak seperti fiskus yang dengan kewenangan hukum publiknya dapat menentukan secara sepihak, Wajib Pajak dan Penanggung Pajak tidak memiliki kewenangan semacam itu. Padahal, kewenangan untuk menentukan secara sepihak yang dimiliki oleh fiskus tersebut membuka peluang terjadinya penyalahgunaan wewenang sehingga merugikan Wajib Pajak dan Penanggung Pajak. Oleh karena itu, adalah hal yang wajar apabila hak wajib pajak dan penanggung pajak untuk memperoleh perlakuan yang adil dan seimbang dilindungi. Dengan demikian, wajib pajak dan penanggung pajak tidak hanya dituntut untuk memenuhi kewajibannya di bidang perpajakan, tetapi hak mereka juga dilindungi oleh hukum. Dengan demikian, perlindungan hukum dalam pajak bersifat penting, guna memastikan bahwa kepentingan perorangan dari wajib pajak dan penanggung pajak terlindungi sehingga mereka tidak melupakan kewajibannya di bidang perpajakan. Pemenuhan kewajiban perpajakan dari wajib pajak dan penanggung pajak adalah penting bagi kepentingan publik, yaitu bagi kelangsungan hidup bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara, karena pajak sudah menjadi sumber penerimaan negara yang semakin dominan.

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak yang dikenakan terhadap penyerahan atas impor Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak, dan dapat dikenakan berkali-kali setiap ada pertambahan nilai dan dapat dikreditkan. Dasar hukum Pajak Pertambahan Nilai adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan atau Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020.

Penegakkan Hukum Terhadap Kejahatan Pajak

Pembicaraan mengenai penegakan hukum kepada wajib pajak, tidak dapat dilepaskan dari pembicaraan mengenai pertanggungjawaban pidana. Orang tidak mungkin dipertanggungjawabkan untuk dipidana, apabila ia tidak melakukan tindak pidana. Para Peneliti sering menggambarkan bahwa dalam menjatuhkan pidana unsur tindak pidana dan pertanggungjawaban pidana harus dipenuhi. Unsur tindak pidana dan kesalahan (kesengajaan), adalah unsur yang sentral dalam hukum pidana. Unsur perbuatan pidana terletak dalam lapangan objektif yang diikuti oleh unsur sifat melawan hukum, sedangkan unsur pertanggungjawaban pidana, merupakan unsur subjektif yang terdiri dari kemampuan bertanggung jawab dan adanya kesalahan (kesengajaan dan kealpaan). Undang - undang perpajakan juga dimuat ketentuan pidana yang mengatur, bahwa setiap pelaku atau pejabat yang tidak menyampaikan SPT yang isinya tidak benar, diancam pidana dengan ketentuan berdasarkan kesalahannya.

Adapun jenis dari kesalahan yang diperbuat yakni :

1. Kesalahan berdasarkan kealpaan dalam ketentuan pasal 38 Undang-undang perpajakan, yakni sebagai berikut; Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian Negara, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang. Pengertian kealpaan dalam ketentuan Undang-undang ini, adalah perbuatan yang tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati dan tidak memperdulikan kewajibannya, atau kurang memperhatikan keadaan atas perbuatannya, mengakibatkan kerugian bagi Negara. Jadi dapat disimpulkan bahwa setiap orang atau pejabat wajib pajak yang melakukan perbuatan atas kelalaiannya, dapat diancam pidana dengan hukuman pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda yang dibebankan paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak.
2. Kesalahan berdasarkan kesengajaan dalam ketentuan pasal 39 Undang -Undang Perpajakan : Setiap orang yang dengan sengaja: tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 2; atau tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan ; atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 29; atau memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Pidana sebagaimana dimaksud ditambahkan 1 kali menjadi 2 kali sanksi pidana, apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana dibidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan. Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak atau menyampaikan Surat Pemberitahuan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

3. Menerbitkan atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.
4. Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, atau bukti setoran pajak.

Sanksi pidana merupakan wewenang pengadilan pidana dan dijatuhkan oleh hakim pidana, bila hakim mendapatkan keyakinan bahwa si pelaku benar benar terbukti telah melakukan tindak pidana, sedangkan sanksi administrasi termasuk wewenang administrasi pajak dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, dan dijatuhkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak, sebagai pejabat pelaksana Direktorat Jenderal Pajak, bila syarat-syarat yang ditentukan oleh undang - undang dipenuhi. Undang - Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah dengan Undang -Undang No. 16 Tahun 2009 terakhir dengan UU Nomor 11 tahun 2020 Tentang

Cipta Kerja bertujuan untuk memperoleh pendapatan negara dari pajak. Kepentingan penerimaan negara ini merupakan hal yang sangat prioritas dalam ketentuan perpajakan di Indonesia. Hal ini bisa dilihat dari adanya ketentuan - ketentuan yang dapat menganulir ketentuan lainnya asalkan hal tersebut dapat mendatangkan penerimaan negara.

Berdasarkan uraian pasal di atas, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Bagi Wajib Pajak yang melanggar pertama kali ketentuan tersebut dikenakan sanksi administratif, sedangkan apabila pelanggaran tersebut merupakan perbuatan yang kedua kalinya maka dapat dikenakan sanksi pidana sesuai dengan Pasal 38 dengan pidana denda paling sedikit 1 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 tahun atau paling lama 1 tahun. Namun sayang satu-satunya pasal yang seolah mewakili prinsip ultimum remedium di dalam Undang-undang No.11 tentang Cipta Kerja sudah sudah dihapus.

Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Untuk melaksanakan ketentuan tersebut, Menteri Keuangan telah menerbitkan peraturan pelaksanaannya melalui Peraturan Menteri Keuangan No. 130/PMK.03/2009 tentang Tata Cara Penghentian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Untuk Kepentingan Penerimaan Negara. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa untuk memperoleh penghentian penyidikan, Wajib Pajak mengajukan permohonan secara tertulis kepada Menteri Keuangan dengan memberikan tembusan kepada Direktur Jenderal Pajak. Permohonan berikut tembusannya dilampiri dengan pernyataan yang berisi pengakuan bersalah Wajib Pajak dan kesanggupan melunasi kewajibannya. Dalam hal Menteri Keuangan menerima permintaan Wajib Pajak, maka Menteri Keuangan mengajukan surat permohonan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan. Apabila disetujui, Jaksa Agung akan menerbitkan Surat Ketetapan Penghentian Penyidikan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan Menteri Keuangan.

Kebijakan penerapan sanksi pidana dibidang perpajakan sebagai ultimum remidium memiliki sisi positif untuk meningkatkan pendapatan negara melalui pajak. Akan tetapi, kebijakan tersebut juga memiliki sisi negatif, di mana terdapat kemungkinan Wajib Pajak pada awalnya akan selalu berusaha untuk tidak membayar pajak dengan harapan perbuatan tersebut tidak diketahui oleh pihak yang

berwenang. Atau apabila di kemudian hari pun perbuatan pidana tersebut diketahui oleh penyidik dan akhirnya sampai pada tahap penyidikan, maka Wajib Pajak tersebut masih memiliki kesempatan keluar dari jerat pidana yaitu dengan cara segera melakukan pembayaran kewajibannya, sehingga sifat tindak pidananya menjadi gugur. Oleh karena itu, kebijakan ultimatum remedium dalam bidang perpajakan perlu diterapkan secara bijak agar tidak menimbulkan kontraproduktif.

Proses pemajakan itu sendiri merupakan sebagian dari kegiatan administrasi perpajakan. Istilah administrasi perpajakan dapat diartikan secara sempit dan secara luas. Dalam pengertian sempit, administrasi perpajakan merupakan penatausahaan dan pelayanan atas hak-hak dan kewajiban-kewajiban membayar pajak. Sedangkan dalam arti luas, administrasi perpajakan dipandang sebagai fungsi, sistem dan lembaga.

Sebagai fungsi, administrasi perpajakan meliputi fungsi perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian perpajakan. Sebagai sistem, administrasi perpajakan merupakan seperangkat unsur yaitu peraturan perundang-undangan, sarana dan prasarana, aparat dan Wajib Pajak yang berkaitan yang secara bersama-sama menjalankan tugas untuk mencapai tujuan tertentu. Sedangkan sebagai lembaga, administrasi perpajakan merupakan institusi yang mengelola sistem dan melaksanakan proses pemajakan. Dari uraian ini terlihat bahwa pemungutan pajak (pemajakan) adalah serangkaian proses administrasi yang bertujuan untuk memperoleh uang pajak berlandaskan undang-undang perpajakan yang mengaturnya. Serangkaian proses administrasi inilah yang menjadi alat pemerintah mencapai tujuan penerimaan pajak termasuk didalamnya proses penegakan hukum melalui cara atau mekanisme hukum administrasi yang juga telah diatur dalam undang-undang pajak itu sendiri. Proses penegakan hukum dalam hukum pajak sudah sangat jelas mempunyai jalur hukumnya sendiri dengan upaya hukum yang diatur dalam Pasal 25 dan Pasal 27 UU KUP mengenai upaya hukum Keberatan, serta adanya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang memproses upaya hukum Banding dan upaya hukum Gugatan. Sayangnya, upaya hukum yang sudah diatur dengan jelas dalam undang-undang pajak acapkali tidak mendapat satu pemahaman yang sama dengan aparat penegak hukum lainnya.

Memorandum of Understanding (MoU) yang diadakan pihak Kepolisian dan Direktorat Jenderal Pajak, beberapa waktu lalu, tampaknya juga belum mencapai sasaran terkait penjelasan hukum administrasi dalam hukum pajak yang patut diketahui pihak kepolisian. MoU yang ditandatangani kedua belah pihak seakan hanya sekedar upaya kerjasama semata tanpa dibarengi dengan penuntasan pemahaman yang sama diantara kedua instansi tersebut. Mochamad Tjiptardo, selaku Direktur Jenderal Pajak, kala itu mengatakan bahwa MoU adalah payung hukum dalam upaya menagih utang pajak bagi penunggak pajak. Peneliti menilai pernyataan tersebut kurang tepat. MoU bukanlah payung hukum yang bisa digunakan oleh aparat pajak maupun pihak kepolisian. MoU hanyalah sekedar surat kesepahaman di antara dua instansi untuk melakukan langkah hukum sesuai Undang-undang yang berlaku. MoU tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat bagi aparat pajak maupun aparat kepolisian, termasuk dalam menagih utang pajak.²²¹ Hikmahanto menegaskan bahwa secara teoritis dokumen MoU tidak merupakan hukum yang mengikat para pihak. Agar mengikat secara hukum, harus ditindaklanjuti dengan sebuah perjanjian. Kesepakatan MoU lebih bersifat ikatan moral. MoU bisa dianalogikan sebagai lembaga "pertunangan", bukan lembaga "perkawinan".²²²

Seperti diuraikan diatas, dalam banyak literatur disebutkan bahwa hukum pajak tergolong sebagai hukum publik, termasuk hukum administrasi/tata usaha negara. Jalur hukum administrasi (hukum pajak) mempunyai cara penyelesaiannya sendiri sesuai dengan aturan yang sudah ditegaskan dalam undang-undang pajak yang mengaturnya. Kalau begitu, menyelesaikan persoalan administrasi pajak dengan cara pidana menjadi kontradiktif ketika negara membutuhkan dana pajak sebagai sumber pembiayaan pembangunan yang tiap tahun jumlahnya terus naik (meningkat). Persoalan

memidana Wajib Pajak jelas membawa keresahan tersendiri bagi pelaku dunia usaha. Artinya, pelaku usaha menjadi takut dipidana ketika persoalan penghitungan pajak yang cukup rumit akan dipersoalkan menjadi persoalan berindikasikan tindak pidana.

Kesamaan visi memandang pajak tidak boleh dipidana karena merupakan bagian dari hukum administrasi, harus menjadi perhatian bersama. Hukum pajak sebagai bagian hukum tata usaha negara memang bersumber pada peristiwa perdata, yang apabila dilanggar dapat diancam dengan pelanggaran pidana. Dalam hukum pajak memuat unsur-unsur (i) hukum tata negara dan hukum tata usaha negara, (ii) hukum perdata, dan (iii) hukum pidana.²²³ Menyamakan persepsi demikian memang tidak mudah. Diperlukan satu koordinasi yang kuat. Presiden selaku pimpinan eksekutif sebaiknya memimpin proses koordinasi demikian.

Tugas negara memberikan kemakmuran dan keadilan dari berbagai sisi kehidupan yang dibutuhkan masyarakat, khususnya dalam hal membangun berbagai fasilitas publik. Kalau sumber penerimaan pajak tidak tercapai, maka berbagai program pembangunan tidak akan berjalan lancar, seperti Pembangunan fasilitas sosial seperti sekolah, puskesmas, dana bantuan Operasional Sekolah (BOS) serta jalan, menjadi satu keharusan yang tidak bisa ditunda. Kedua, pajak adalah satu-satunya instrumen paling adil memberikan tingkat kesejahteraan bagi masyarakat. Hanya dengan instrumen ajaklah setiap bangsa akan bisa menciptakan kesejahteraan dan keadilan yang diharapkan masyarakatnya.

Sayangnya, para penegak hukum kurang memahami persoalan hukum pajak. Kalau saja pemahaman hukum pajak bisa dipahami sambil memahami latar belakang sejarah peradaban pajak sejak dahulu, sejatinya ranah pidana tidak perlu dilakukan. Sejak zaman nabi, sampai masa kolonial (penjajahan), dan sampai sekarang ini, selalu saja aspek pembayaran menjadi fokus utama. Jaman penjajahan, misalnya, rakyat dipaksa membayar pajak dengan uang. Kalau pajak tidak dibayar, penjajah akan mengambil berbagai macam barang atau binatang yang dimiliki rakyat. Dengan kata lain, barang ataupun binatang adalah satu pengganti dari uang yang tidak dibayarkan oleh rakyat.

Sanksi administrasi seringkali dipandang ringan karena masih memberikan kebebasan secara fisik kepada seseorang. Kalau ukuran kebebasan secara fisik dalam sanksi pidana menjadi ukuran menilai berat ringannya sanksi, tentu tidak tepat. Oleh karenanya, perlu dikaji lagi agar penerapan sanksi pidana tidak menjadi kontra produktif dalam penerapan sanksi di dalam hukum pajak.

Besaran pentingnya sanksi administrasi sebagai pengganti sanksi pidana, juga terlihat dalam ketentuan Pasal 44 B ayat (2) sebagai pengganti dari dilakukannya penghentian penyidikan. Pengganti sanksi dihentikannya penyidikan hanya 4 kali dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar. Barangkali penyusun undang-undang pajak saat itu memandang besaran sanksi tersebut dipandang cukup besar karena dalam penjelasan Pasal 44 B ayat (2) UU KUP hanya menyebutkan cukup jelas. UU tidak memberikan penjelasan lebih lanjut mengapa besaran sanksi administrasi hanya empat kali.

Kalau kita perhatikan, ternyata yang ditegaskan dalam konteks pengganti penyidikan dalam Pasal 44 B ayat (2) UU KUP adalah persoalan administrasi. Penegasan yang diatur dalam pasal tersebut seakan-akan ingin mengembalikan pada „roh“ hukum pajak yang sebenarnya bahwa persoalan pajak adalah persoalan administrasi. Jadi, titik berat pengenaan sanksi pajak bukanlah pada aspek pidana tetapi lebih pada aspek hukum administrasi sebagaimana diuraikan di atas.

Dalam literatur hukum administrasi negara diketahui bahwa objeknya ada dua macam, yaitu objek material dan objek formal.²²⁴ Objek material dimaksud adalah manusia yaitu aparat pemerintah atau aparat administrasi negara sebagai pihak yang memerintah dan warga masyarakat atau badan hukum privat sebagai pihak yang diperintah. Sedangkan Objek formal dimaksud adalah perilaku atau kegiatan atau keputusan hukum badan pemerintah baik yang bersifat peraturan (regeling) maupun yang bersifat ketetapan (beschikking). Banyaknya sanksi-sanksi administrasi yang diatur termasuk

pengganti sanksi pidana dengan sanksi administrasi, memberikan kesimpulan bahwa praktek pemidanaan pajak terhadap Wajib Pajak menjadi kontradiktif dan tidak memberikan kemanfaatan sebagai satu tujuan hukum yang diharapkan. Seperti dikatakan Gustav Radbruch, bahwa pada hakikatnya hukum mengandung ide atau konsep-konsep yang dapat digolongkan sebagai suatu yang abstrak. Ke dalam kelompok yang abstrak termasuk ide tentang keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan sosial. Filosofi hukum pajak sejak awalnya tidak ditujukan untuk memidana Wajib Pajak tetapi untuk memperoleh uang pajak bagi pemanfaatan uang pajak itu sendiri untuk kepentingan masyarakat. Tujuan demikian tentu sejalan dengan tujuan kemanfaatan sebagaimana dimaksud oleh Radbruch.

Sudut pandang penegakan hukum pajak dengan cara pemidanaan harus segera diubah. Kecenderungan menggunakan sanksi pidana dalam hukum pajak dirasa sudah harus ditinggalkan untuk kepentingan hukum pajak sekaligus penerimaan pajak itu sendiri. Pendekatan penegakan hukum dengan menggunakan sanksi administrasi pada hukum pajak lebih memberikan manfaat besar dalam melakukan pembangunan di berbagai bidang kehidupan yang dananya bersumber dari pajak. Bahkan dengan adanya berbagai pembangunan di berbagai sektor kehidupan, pada akhirnya akan memberikan manfaat lain dalam menciptakan perubahan di masyarakat. Perubahan dalam arti memberikan kesejahteraan bagi masyarakat akan sangat dirasakan dalam penegakan hukum pajak yang dilaksanakan. Satjipto Rahardjo, mengutip Seidman, menekankan apabila pada suatu saat negara berkehendak untuk merubah masyarakat Indonesia menjadi masyarakat yang modern industrial, maka pada waktu itu pula masuk suatu nilai baru yaitu pembangunan.

Peraturan Perundang-Undangan Yang Terkait Restitusi Pajak Sangat Merugikan Wajib Pajak

Berdasarkan fakta yang terjadi dengan adanya Putusan Pengadilan Negeri Bandung, Pengadilan Tinggi Jawa Barat dan Mahkamah Agung yang memutus salah satu Terdakwa yang diduga memalsukan Faktur Pajak yang di dalam persidangan di Pengadilan Negeri Bandung tidak terbukti secara nyata sesuai pembahasan Peneliti di Bab I sangat merugikan Terdakwa, karena selain dihukum dengan denda sebesar Rp147.644.873.968,- (seratus empat puluh tujuh milyar enam ratus empat puluh empat juta delapan ratus tujuh puluh tiga ribu sembilan ratus enam puluh delapan rupiah), Terdakwa juga diPidana dengan Pidana Penjara selama selama 3 (tiga) tahun.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, penerapan sanksi pidana (administrasi) sebagai senjata pamungkas dalam mengatasi pelanggaran di bidang hukum administrasi, maka dalam menyelesaikan sengketa perpajakan diutamakan dan dikedepankan penyelesaian secara administrasi. Sesuai dengan corak hukum perpajakan tersebut, tidak tepat jika penyelesaian perpajakan dengan mengedepankan hukum pidana dan mengabaikan atau menyampingkan penyelesaian secara administrasi dengan dalih merugikan keuangan negara. Hukum perpajakan pada dasarnya memiliki karakteristik sendiri dibandingkan dengan hukum yang lain, yakni negara butuh dana dari masyarakat dan masyarakat memiliki kewajiban secara hukum dan moral untuk membayar pajak kepada negara.

Oleh sebab itu, segala bentuk persoalan hukum yang muncul dalam kaitannya dengan pelaksanaan pajak, pada intinya mendorong kesadaran wajib pajak untuk membayar kewajibannya, dengan pendekatan persuasif kepada wajib pajak melalui penggunaan sarana hukum administrasi dan sanksi administrasi. Dengan pendekatan yang demikian, hal ini dimaksudkan untuk wajib pajak melakukan boikot dengan cara tidak membayar pajak dengan dalih pemerintah semena-mena (otoriter) terhadap wajib pajak.

Undang-Undang Perpajakan membagi tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak dan petugas pajak ke dalam dua jenis yaitu pelanggaran dan kejahatan. Tindak pidana yang termasuk kategori pelanggaran, dikenal sebagai melanggar undang-undang, karena kekuatan persaingan dari

suatu perbuatan tertentu bersumber dari dan semata-mata karena undang-undang. Jika undang-undang tidak melarang terhadap perbuatan tersebut, maka perbuatan tersebut boleh dilakukan karena norma lain tidak mengatur pelarangan terhadap perbuatan tersebut. Meskipun demikian, pelanggaran adalah suatu tindak pidana, tetapi termasuk kategori yang ringan dengan ancaman sanksi pidana yang ringan.

Pelanggaran terhadap Pasal 41 ayat (1) termasuk sebagai delik aduan, maka pengungkapan rahasia Wajib Pajak tersebut diproses lebih lanjut apabila ada pengaduan dari Wajib Pajak yang bersangkutan yang kerahasiaan dilanggar. Pengungkapan rahasia sebagai delik aduan ini menimbulkan problem hukum tersendiri. Kerahasiaan perpajakan ini berkaitan dengan hubungan antara pejabat pajak dengan Wajib Pajak dalam hubungan tersebut pejabat pajak sebagai posisi yang memeriksa administrasi perpajakan sedangkan wajib pajak dalam posisi terperiksa. Dengan demikian penempatan delik aduan ini menimbulkan ketidaknyamanan bagi Wajib Pajak, jika melakukan pengaduan kepada pejabat yang mengungkap rahasia perpajakan akan berakibat tidak menguntungkan bagi Wajib Pajak yang mengadukan pejabat pajak, khususnya mengenai persoalan perpajakan yang sedang dihadapinya. Oleh sebab itu, perlu dipertimbangkan mengenai bagaimana memberikan jaminan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak yang mengadukan pejabat pajak atas perbuatannya yang telah mengungkap rahasia Wajib Pajak yang menjadi rahasia jabatannya.

Prinsip dasar penyelesaian perkara pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan diselesaikan melalui mekanisme penyelesaian perkara dalam bidang perpajakan, baik penyelesaian secara hukum administrasi maupun melalui proses hukum pidana, yaitu tindak pidana di bidang perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana di bidang administrasi (*dependent crimes*). Bagaimana jika dalam pelanggaran terhadap undang-undang di bidang perpajakan ditengarai adanya pelanggaran terhadap undang-undang lain yang termasuk kategori tindak pidana umum atau tindak pidana khusus?

Pelanggaran hukum yang termasuk tindak pidana di bidang perpajakan acapkali bersinggungan dengan pelanggaran bidang hukum lain yang termasuk kategori tindak pidana kejahatan, baik sebagai bentuk persiapan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, mempermudah atau memperlancar tindak pidana dalam bidang perpajakan, maupun sebagai usaha untuk menyelamatkan atau mempertahankan hasil (harta kekayaan) dari tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan tersebut tidak termasuk sebagai tindak pidana di bidang perpajakan, melainkan sebagai tindak pidana yang berhubungan atau berkaitan dengan tindak pidana perpajakan.

Dalam penerapan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang terkait dengan tindak pidana perpajakan, perlu dilakukan secara cermat dan hati-hati, mengingat dalam perbuatan pelanggaran tindak pidana di bidang perpajakan hampir selalu terkait dan tercakup rumusan tindak pidana lain yang bersifat tindak pidana umum atau tindak pidana khusus, tetapi penyelesaiannya dilakukan dengan menggunakan dasar hukum Undang-Undang Perpajakan. Norma tindak pidana di bidang perpajakan terdapat duplikasi (tercakup) pengaturannya dalam tindak pidana dimuat Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan undang-undang lain, maka sesuai dengan asas-asas hukum pidana dan asas penegakan hukum pidana, maka pelanggaran tersebut dikenakan tindak pidana di bidang perpajakan, karena sifat dari undang-undang tindak pidana yang khusus di bidang perpajakan dan kekhususan perbuatan pidana di bidang perpajakan.

Atas dasar pertimbangan tersebut, penggunaan tindak pidana umum dalam KUHP dan tindak pidana khusus ditujukan kepada tindak pidana yang terjadi yang tidak termasuk tindak pidana di bidang perpajakan dan tidak tercakup ke dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun tindak pidana yang dapat dikenakan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang terkait dengan

perpajakan adalah tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas pajak, atau pihak ketiga terkait yang dilakukan sebelum, pada saat, dan setelah terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan sebagai perbuatan persiapan, mempermudah atau memperlancar, atau menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana perpajakan.

Dari semua pasal yang tersebut diatas, perlu terobosan baru agar hal-hal yang dapat merugikan wajib pajak yang patuh akan kewajibannya jika aparat penegak hukum kurang mengerti atas konsep utama pembedaan di bidang perpajakan adalah *Ultimum Remedium* tidak terjadi. Untuk memberikan Terobosan baru tersebut Peneliti membuat pendekatan hukum dengan pendekatan yang berbeda yaitu melalui Ekonomi. *Economic Analysis of Law* yang sudah peneliti singgung di Bab sebelumnya yang sering dipertukarkan dengan Hukum dan Ekonomi (*Law and Economics*) maupun Pendekatan Ekonomi terhadap Hukum (*Economic Approach to Law*) merupakan cabang yang mulai tumbuh dan semakin banyak peminatnya di kalangan para ahli hukum, salah satunya dalam kepustakaan hukum karya besar Richard A. Posner berjudul *Economic Analysis of Law*.²²⁷

Atas konsep ekonomi tersebut, analisis ekonomi terhadap hukum membangun asumsi baru: "manusia secara rasional akan berusaha mencapai kepuasan maksimum bagi dirinya". Pelajarannya adalah bahwa dalam setiap aspek kehidupannya, manusia harus membuat keputusan tertentu, oleh karena sifat manusia yang memiliki keinginan tanpa batas sementara berbagai sumber daya yang ada ketersediaannya terhadap kebutuhan manusia sangat terbatas. Jika terhadap suatu pilihan ia dapat memperoleh keinginannya melebihi pilihan lain, maka ia akan menjatuhkan pilihan yang terbaik dan efisien bagi dirinya dan konsisten dengan pilihannya itu.

Pendekatan *Economic Analysis of Law* juga disampaikan juga oleh peraih Nobel Laureate, Gary S. Becker. Pada tahun 1968, Becker menekankan pentingnya menganalisis sumber daya (uang dan orang) yang dialokasikan untuk mencegah dan menindak tindak pidana. Becker juga menyatakan bahwa pembedaan penjara yang dijatuhkan kepada pelaku tidak hanya gagal memberi kompensasi kepada korban, tapi korban juga diharuskan membayar biaya pembedaan tersebut yang berupa uang pajak yang dibayar korban justru digunakan untuk biaya operasional pembedaan pelaku, seperti makan dan gaji penjaga penjara. ²³²

Dari ketiga prinsip ekonomi diatas yang didukung oleh pendapatnya Becker yang terkait dengan sanksi Pidana di bidang perpajakan seharusnya sudah mulai ditinggalkan ke arah yang lebih menguntungkan negara dengan menerapkan ke-3 (tiga) prinsip diatas. Berdasarkan penjelasan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang menyatakan bahwa "Tindak pidana yang diatur dalam pasal ini meliputi Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dan tindak pidana lain." Penjelasan ini adalah menjelaskan Pasal 20 Undang-undang Pengampunan Pajak yang berbunyi "Data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan dan lampirannya yang diadministrasikan oleh Kementerian Keuangan atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang Undang ini tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak".

Pengampunan pajak yang dinilai sebagai alat untuk berkompromi dengan penjahat, berdasarkan Pasal 20 s.d 23 Undang-Undang Pengampunan Pajak yang menegaskan bahwa terdapat pemberian perlindungan pada data dan informasi atas apa yang disampaikan dari para wajib pajak. Hal ini menjadi dasar problematika bahwa Undang-Undang Pengampunan Pajak menjadi legalitas dari perolehan uang hasil kejahatan. Pasal dan penjelasan diatas merupakan peraturan yang mengesampingkan tindak pidana perpajakan dan diganti dengan sanksi administrasi yang secara tidak langsung menghilangkan sanksi pidana yang seharusnya tidak hanya bagi peserta Tax Amnesty namun juga bagi semua wajib pajak yang secara tidak sengaja melanggar ketentuan di bidang perpajakan seperti layaknya kasus yang diangkat oleh Peneliti dalam Disertasi ini.

Peraturan Pemerintah (PP) tentang Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih Yang Diperlakukan Atau Dianggap Sebagai Penghasilan

Pengungkapan Aset Sukarela (PAS) dengan tarif PPh Final adalah intisari dari PMK 165 Tahun 2017. Pemerintah berupaya memberikan fasilitas pembebasan sanksi administrasi bagi para peserta Tax Amnesty (TA) dan Non-TA atas harta yang luput atau kurang dilaporkan dalam Surat Pernyataan Harta, yaitu harta yang diperoleh dalam rentang tahun 1985 s.d 2015.

Pemerintah, menurut hemat peneliti sangat memberikan kelonggaran dengan adanya peraturan ini. Mengapa? Sebelum memberikan kelonggaran pemerintah, akan Peneliti uraikan penjelasan secara ringkas pengertian PAS Final, seperti berikut:

AS-Final adalah prosedur yang memberikan kesempatan bagi WP untuk menyampaikan harta yang belum diungkap dalam SPH (peserta TA) maupun belum dilaporkan dalam SPT setelah berakhirnya periode Amnesti Pajak dengan syarat tertentu. PAS-Final berlaku sejak disahkan dan tidak berbatas waktu selama Ditjen Pajak belum menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) Pajak sehubungan dengan ditemukannya data aset yang belum diungkapkan.

PAS Final dapat diajukan pada Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar dengan menggunakan SPT Masa PPh Final Pengungkapan Harta Bersih. Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau Kring Pajak adalah tempat awal yang harus dituju untuk meminta penjelasan mengenai pengisian dan pemenuhan kelengkapan dokumen yang harus dilampirkan dalam SPT Masa PPh Final Pengungkapan Harta Bersih. Dengan berakhirnya periode Pengampunan Pajak, apabila ditemukan data mengenai harta-harta yang belum dilaporkan oleh Wajib Pajak maka harta-harta tersebut dikenai Pajak Penghasilan ditambah dengan Sanksi 200% atau 2% per bulan selama maksimal 24 bulan.

Prosedur PAS-Final memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak peserta Tax Amnesty (TA) maupun non-peserta TA untuk mengungkap harta yang belum dilaporkan saat periode Pengampunan Pajak agar terhindar dari pengenaan Sanksi Administrasi sesuai dengan UU Pengampunan Pajak. Dari kebijakan Pemerintah yang sangat melonggarkan memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak baik Badan maupun Individu yang belum melaporkan hartanya di SPT setelah berakhirnya UU Pengampunan Pajak, dengan metode Pas Final ini semakin jelas bahwa pemerintah sendiri sangat menginginkan permasalahan Pajak bisa diselesaikan secara administrasi terlihat Pas Final memudahkan sanksi Administrasinya.

Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja (Omnibus Law)

Omnibus Law adalah konsep penggabungan beberapa peraturan perundang-undangan menjadi satu bentuk undang-undang yang baru secara resmi yang bertujuan untuk menyederhanakan peraturan dan mengatasi adanya regulasi yang tumpang tindih yang dapat menghambat pelaksanaan suatu kebijakan. Beberapa aturan dalam Omnibus Law Perpajakan sudah diatur dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 terkait penanganan sistem keuangan dampak Covid-19. Aturan lain selain yang diatur dalam UU tersebut dimasukkan ke dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang memuat perpajakan sebagai salah satu klaster.

Pajak di Omnibus Law sebenarnya bagian dari klaster kemudahan berusaha. Mungkin lengkapnya disebut Undang-Undang Cipta Kerja klaster Kemudahan Berusaha bidang Perpajakan. Tetapi biar lebih ringkas, Peneliti langsung menyebut klaster pajak. Dengan mengetahui klasternya, kita bisa langsung memahami bahwa masuknya pajak ke Undang-Undang Cipta Kerja dalam rangka memudahkan usaha. Garis besar tujuan omnibus law yaitu salah satu upaya memperkuat perekonomian Indonesia, dan mendorong investasi di tengah kondisi perlambatan ekonomi dunia, agar dapat menyerap tenaga kerja seluas-luasnya.

Tujuan dari klaster kemudahan berusaha di bidang perpajakan yaitu untuk menciptakan iklim usaha yang kondusif, meningkatkan pertumbuhan ekonomi, meningkatkan kepastian hukum dan minat warga negara asing dengan klasifikasi khusus untuk bekerja di Indonesia dan mendorong kepatuhan sukarela wajib pajak. Dalam UU Ciptaker ini terdapat beberapa perubahan pada UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), UU Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan UU Pajak Penghasilan (PPH) seperti yang sudah Peneliti bahas di Bab sebelumnya.

Dari seluruh perubahan Pasal di klaster Perpajakan yang turut merombak substansi Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan

Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), tidak satupun pasal yang diubah yang terkait pemidanaan. Perubahan paling mendasar adalah Menteri Keuangan diberikan kewenangan untuk menetapkan besaran sanksi administrasi berupa bunga dan denda menjadi lebih tinggi dari tingkat suku bunga acuan. Dengan diskresi tersebut maka besaran sanksi menjadi lebih fleksibel tergantung perkembangan suku bunga acuan yang dinilai lebih mencerminkan kondisi ekonomi saat ini dan menekankan sanksi Administrasi yang dimaksimalkan.

Gijzeling dalam hukum pajak merupakan pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu sebagaimana tercantum dalam pasal 1 butir 18 UU Nomor 19 Tahun 1997.

Pengekangan kebebasan ini sekilas mirip dengan pengekangan kebebasan dalam hukum pidana. Dalam hukum pidana, dikenal adanya sanksi pidana penjara dan kurungan yang membatasi gerak terpidana. Namun, keduanya berbeda dengan gijzeling.

Pidana penjara merupakan pembatasan kebebasan seorang terpidana di dalam sebuah lembaga pemasyarakatan dan wajib untuk tunduk, mentaati dan menjalankan semua peraturan tata tertib yang berlaku. Pidana penjara dilaksanakan setelah adanya putusan pengadilan yang sudah inkraacht. Sanksi pidana penjara ada dua yaitu seumur hidup atau selama waktu tertentu.

Pidana kurungan juga memiliki pengertian yang sama dengan hukuman penjara, dan pidana kurungan lebih ringan. Lamanya kurungan sekurang-kurangnya satu hari dan tidak lebih dari satu tahun empat bulan. Hal ini diatur dalam Pasal 18 KUHP yaitu sebagai berikut:

Penerapan sanksi pidana tersebut diterapkan kepada seseorang yang melakukan suatu perbuatan pidana atau tindak pidana. Sebagaimana pendapat Moeljatno bahwa perbuatan pidana adalah perbuatan yang oleh suatu aturan hukum larangan mana disertai ancaman (sanksi) yang berupa pidana tertentu, bagi barang siapa melanggar larangan tersebut.

Gijzeling yang diterapkan dalam pajak, tidak memenuhi syarat- syarat perbuatan pidana sebagaimana yang disebutkan di atas. Gijzeling bukan diterapkan kepada wajib pajak/penanggung pajak yang melanggar ketentuan tindak pidana yang ditetapkan dalam UU KUP, tetapi diberlakukan terhadap wajib pajak yang tidak kooperatif.

Pada hakikatnya, sanksi pidana penjara dan kurungan dikenakan untuk menghukum seseorang yang melakukan tindak pidana yang telah ditentukan oleh undang-undang dan dilaksanakan setelah adanya proses penyidikan, penyelidikan dan putusan pengadilan negeri. Sedangkan gijzeling dikenakan kepada wajib pajak dengan tujuan agar wajib pajak tersebut melunasi pajak terutang.

Karena bukan termasuk sanksi pidana, wajib pajak yang disandera yang ditempatkan di dalam lembaga pemasyarakatan akan diperlakukan berbeda dengan tahanan tersangka tindak pidana. Wajib pajak tersebut ditempatkan terpisah dengan terpidana sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) KMK Nomor 294 Tahun 2003 bahwa "Tempat penyanderaan di dalam rumah tahanan negara dipisahkan dengan tempat tahanan tersangka tindak pidana".

Wajib pajak yang disandera juga tidak memiliki kewajiban kerja di lembaga pemasyarakatan sebagaimana terpidana, sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 12 KMK Nomor 294 Tahun 2003 “Penanggung Pajak yang disandera selama dalam rumah tahanan negara tidak dikenakan wajib kerja”.

Selain itu, dalam hukum pidana juga dikenal istilah penahanan dan penangkapan yang juga merupakan tindakan pegekangan kebebasan seseorang. Adapun pengertian penangkapan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 butir 20 KUHP bahwa, “Penangkapan merupakan suatu tindakan penyidik berupa pegekangan sementara waktu kebebasan tersangka atau terdakwa apabila terdapat cukup bukti guna kepentingan penyidikan atau penuntutan dan atau peradilan dalam hal serta menurut cara yang diatur dalam KUHP”.

Sedangkan pengertian penahanan sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 1 butir 21 KUHP bahwa, “Penahanan adalah penempatan tersangka atau terdakwa di tempat tertentu oleh penyidik atau penuntut umum atau hakim dengan penetapannya, dalam hal serta menurut cara yang diatur dalam KUHP”.

Kedua tindakan pegekangan ini juga berbeda dengan gijzeling, karena tindakan tersebut dilakukan guna proses penyelidikan lebih lanjut, sedangkan gijzeling hanya dilakukan sementara sampai wajib pajak melunasi utang pajaknya, sehingga konsep pegekangan kebebasan gijzeling dalam hukum pajak berbeda dengan pegekangan kebebasan dalam hukum pidana.

Berdasarkan konsep gijzeling dalam hukum pajak baik ditinjau dari aspek hukum perdata, hukum administrasi maupun hukum pidana pajak di atas, dapat diketahui bahwa gijzeling dalam hukum pajak bukan termasuk dalam hukum perdata karena memang hubungan antara fiskus dan wajib pajak bukan merupakan hubungan keperdataan. Hubungan antara fiskus dengan wajib pajak merupakan hubungan hukum publik. Selain itu, gijzeling juga bukan merupakan sanksi pidana pajak, meskipun memiliki kesamaan yaitu mengekang kebebasan wajib pajak, namun keduanya berbeda. Gijzeling dalam hukum pajak termasuk bagian dari hukum administrasi karena dilakukan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh pejabat negara yaitu Ditjen Pajak. Oleh sebab itu, dapat disimpulkan bahwa gijzeling dalam hukum pajak merupakan tindakan administratif bagi wajib pajak yang tidak kooperatif dan menjadi upaya terakhir dalam penagihan pajak setelah dilakukan tindakan administratif lainnya.

Peneliti berpendapat bahwa menurut teori retributif, gijzeling sebagai sarana untuk membalas wajib pajak yang beritikad tidak baik untuk melakukan kewajibannya membayar pajak. Dia berpendapat bahwa penerapan gijzeling dalam hukum pajak lebih tepat diterapkan sebagai pidana administrasi yang menekankan pada pemanfaatan (utilitarian view). Dalam teori pembedaan, hal ini disebut dengan teori relatif atau teori tujuan. Menurut teori ini, tujuan dari penjatuhan pidana bukan hanya sebagai sarana pembalasan, akan tetapi tujuannya adalah sebagai sarana pencegahan agar terwujud ketertiban di masyarakat.

Penerapan gijzeling dalam hukum pajak menurut pendapat Peneliti adalah penerapan hukum pidana sebagai sarana untuk menegakkan ketentuan- ketentuan hukum administrasi, khususnya hukum pajak. Hal ini berarti penerapan gijzeling tersebut merupakan sanksi pidana yang diterapkan dalam suatu peristiwa yang termasuk perbuatan melawan hukum administrasi yang menjadi salah satu alasan kuat dapat dihapuskannya ketentuan Pidana dalam Undang-Undang Perpajakan.

Secara konseptual, peneliti melihat perbedaan antara pidana administrasi dan sanksi administrasi dapat menjadi solusi atas tumpang tindihnya aturan pajak yang mengatur Sanksi Administrasi dan Sanksi Pidana yang saling tumpang tindih. Pidana administrasi diberlakukan apabila ada kesengajaan tidak melaksanakan kewajiban yang ditentukan dalam hubungan administrasi. Artinya, ada itikad tidak baik untuk tidak melaksanakan kewajiban yang telah ditentukan. Pidana administrasi dapat dikatakan sebagai hukum pidana di bidang pelanggaran hukum administrasi. Pidana

administrasi dilakukan apabila sanksi administrasi telah dilakukan secara maksimal dan apabila tetap melanggar sanksi administrasi tersebut, maka pidana administrasi baru diberlakukan.

Sedangkan sanksi administrasi dilakukan karena kelalaian terhadap kewajiban yang hubungan administrasi dan dilakukan dengan cara memberi peringatan lisan maupun dengan secara tertulis sampai dengan sanksi administrasi yang bersifat dilaksanakan segera. Dalam implementasinya, gijzeling dalam hukum pajak didasarkan pada keputusan administrasi, sehingga Peneliti berpendapat bahwa gijzeling dalam hukum pajak merupakan sanksi administrasi. Namun, apabila gijzeling dalam hukum pajak sebagai pidana administrasi, maka harus melalui putusan pengadilan.

Konsep diatas peneliti tawarkan agar ada perlindungan hukum bagi wajib pajak dengan tujuan hukum untuk mendapatkan kemanfaatan, maka lebih baik gijzeling merupakan pidana administrasi. Peneliti berpendapat bahwa apabila gijzeling masuk dalam sanksi pidana administrasi tentunya akan berpengaruh pada reputasi wajib pajak secara sosial, bagi pelaku usaha tentunya sanksi pidana bisa menjadikan reputasi tidak baik di kalangan pengusaha. Padahal faktanya, negara membutuhkan peran wajib pajak dalam partisipasi membayar pajak. Tentunya tidak adil, jika negara memperlakukan wajib pajak sebagaimana terpidana yang kemudian menjadikan nama baik (reputasi) wajib pajak buruk hanya karena hutang pajak. Gijzeling sebagai sanksi Pidana administrasi menjadi jalan tengah yang baik, karena wajib pajak tidak menjadi terpidana.

Negara dalam hal memberikan sanksi kepada wajib pajak, tentunya tidak adil jika dilakukan dengan pembalasan sebagaimana yang ada di dalam hukum pidana. Perlu diperhatikan bahwa konsep gijzeling awalnya dalam penggunaannya dilakukan dalam rangka hubungan hutang piutang (hukum perdata), yang disebabkan karena tidak terpenuhinya prestasi karena itikad tidak baik. sehingga tidak ada pelanggaran. Penggunaan gijzeling dalam hukum pajak adalah disebabkan bukan karena pelanggaran, namun karena adanya hutang terhadap negara yang belum dipenuhi sehingga konsep gijzeling sebagai sanksi pidana administrasi, bisa digunakan dalam memberikan kontribusi pembangunan hukum di Indonesia.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat diambil kesimpulan bahwa konstruksi hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai menurut sistem hukum di Indonesia yang dalam kasus tertentu mengedepankan penerapan pidana penjara terhadap Wajib Pajak, khususnya Pengusaha Kena Pajak (PKP), menjadi tidak logis dan turut pula menimbulkan kerugian bagi perekonomian secara tidak langsung. Dimana seharusnya penerapan sanksi pidana adalah pilihan terakhir dan dalam Pajak sanksi yang harus diutamakan adalah sanksi administrasi atau denda, dimana di dalam UU KUP, sanksi denda masuk sebagai sanksi administrasi. Oleh karena itu, untuk memperkuat sanksi administrasi, maka keputusannya tetap melalui putusan pengadilan pajak namun dirangkai dengan pidana kurungan pengganti atau melalui proses penyitaan. Selain sanksi administrasinya harus melalui putusan Pengadilan, Sanksi Gijzeling-pun harus melalui putusan pengadilan dengan merubah ketentuan sebelumnya yang hanya kepala kantor Pajak setempat yang menerbitkan surat perintah penyanderaan. Serta konsep perlindungan hukum bagi Wajib Pajak terkait dengan pengajuan klaim restitusi pajak pertambahan nilai yang ada saat ini bertentangan dengan asas ultimum remedium, bertentangan dengan pembentukan Pemerintah berdasarkan Undang-undang Dasar 1945 dan bertentangan dengan Undang-Undang Perpajakan karena tumpang tindih-nya sanksi antara sanksi Administrasi dan Pidana yang sangat merugikan Wajib Pajak. Oleh karena itu aspek pidana dalam undang-undang pajak perlu dikaji ulang agar tidak kontradiktif dalam penerapannya sehari-hari dengan mengutamakan penyelesaian secara administrasi sesuai corak hukum perpajakan itu sendiri.

DAFTAR PUSTAKA

- Atmasasmita, R. (2004). *Sekitar Masalah Korupsi : Aspek Nasional dan Aspek Internasional* . Bandung : Mandar Maju.
- Bagir Manan. (2003). *Teori dan Politik Konstitusi*. Yogyakarta: FH UII Press.
- Bambang Sungono. (2007). *Metodologi Penelitian Hukum cet.I*. Jakarta : PT Rajan Grafindo Persada.
- Bambang Waluyo. (1991). *Penelitian Hukum Dalam Praktek*. Jakarta : Sinar Grafika .
- Banda Nawai Arief. (1998). *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Barda Nawawi Arief. (2005). *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti.
- Becker, G. S. (1974). *Crime and Punishment; An Economic Approach*, dalam Gary S. Becker & William M. Landes, *Essay in the Economics of Crime and Punishment*, . National Bureau of Economic Research, UMI.
- Bentley, D. (2015). *Revisiting Rights Theory and Principles to Prepare for Growing Globalisation and uncertainty*. International Conference on Tax Payer Rights. Washinton DC.
- Bernard L. Tanya & dkk. (2012). *Teori Hukum : Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*. Yogyakarta: Genta Pubishing.
- Bohari, H. (2006). *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta : PT Raja Grafindo .
- Burton, R. (2011, Maret 01). *Lumpuhnya Hukum Pajak*, Artikel, Sinar Harapan. Retrieved Januari 24, 2021, from Ortax: <https://www.ortax.org/ortax/Kompas.com>
- Chairil Anwar Pohan. (2016). *Pedoman Lengkap Pajak Pertambahan Nilai: Teori, Konsep, dan Aplikasi PPN* . Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.
- Choky Ramdhani. (2016). *Pengantar Analisis Ekonomi dalam Kebijakan Pidana di Indonesia* . Jakarta : Institute For Criminal Justice.
- Diana Halim Koentjoro. (2004). *Hukum Adiministrasi* . Bogor: Ghalia Indonesia.
- Dicky Aditya. (2011). *Pemunggaran Pajak Penghasilan Terhadap Royalti Film Impor*, Skripsi . Surabaya : Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
- Djoko Muljono. (2008). *Tax Planning: Menyasati Pajak dengan Bijak*. Jakarta : PT Gramedia Pustaka.
- Dwikora Harjo. (2013). *Perpajakan Indonesia*. Jakarta : Mitra Wacana Media.
- Ellydar Chaidir & Sudi Fahmi. (2010). *Hukum Perbandingan Konstitusi*. Yogyakarta: Total Media .
- Erly Suandy. (2005). *Hukum Pajak*. Jakarta : Salemba Empat .
- Erly Suandy. (2011). *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Fajar Sugianto. (2014). *Economic Analysis of Law : Seri Analisis Ke- Ekonomian tentang Hukum*, Seri ke-1 . Jakarta : Kencana Prenadamedia Group.
- Gunadi. (2002). *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*. Jakarta: Bee Media Indonesia .
- Gunadi. (2004). *Reformasi Administrasi Perpajakan Dalam Rangka Kontribusi Menuju Good Governance*. Pidato Pengukuhan sebagai Guru Besar Ilmu Perpajakan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik. Jakarta: Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, UI,.