

DISERTASI

**PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN
PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI**

***LEGAL PROTECTION FOR TAXPAYERS RELATED TO FILING FOR
VALUE ADDED TAX RESTITUTION***



Oleh:

**Nur Hakim
Nomor Pokok Mahasiswa
201702026209**

**PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM
UNIVERSITAS JAYABAYA
JAKARTA
2021**

Persetujuan Ketua Program Studi

**PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN
PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI**

***LEGAL PROTECTION FOR TAXPAYERS RELATED TO FILING FOR
VALUE ADDED TAX RESTITUTION***

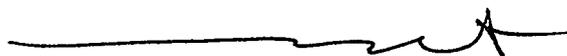
Oleh:

**Nur Hakim
Nomor Pokok Mahasiswa
201702026209**

Telah disetujui untuk melaksanakan Ujian Tertutup

Persetujuan pada tanggal.....

**KETUA
PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM**



Prof. Dr. H. Fauzie Yusuf Hasibuan, S.H., M.H

Persetujuan Tim Promotor

**PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN
PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI**

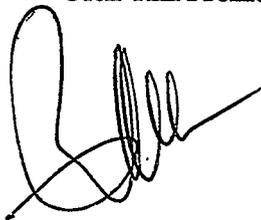
***LEGAL PROTECTION FOR TAXPAYERS RELATED TO FILING FOR
VALUE ADDED TAX RESTITUTION***

Oleh:

**Nur Hakim
Nomor Pokok Mahasiswa
201702026209**

Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Ujian Guna Memperoleh
Gelar Doktor Dalam Bidang Ilmu Hukum Pada Program Doktor Ilmu Hukum
di Program Pascasarjana Universitas Jayabaya
Telah disetujui Untuk Ujian Tertutup

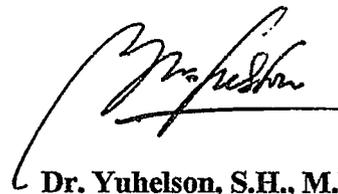
Oleh Tim Promotor



Prof. Dr. Basuki Rekso Wibowo, S.H., M.S
Promotor



Prof. Dr. Muhammad Mustofa, MA
Ko-Promotor I



Dr. Yuhelson, S.H., M.H., M.Kn
Ko-Promotor II

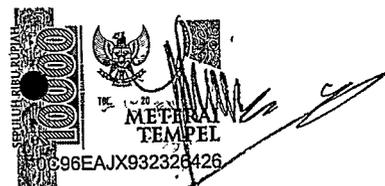
PERNYATAAN KEASLIAN DISERTASI

Dengan ini saya menyatakan:

1. Karya tulis ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik Magister atau Doktor, baik di Universitas Jayabaya maupun di perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Tim promotor atau para Penguji.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar Pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidak benaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya tulis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Perguruan Tinggi ini.

Jakarta,.....2021

Yang membuat pernyataan



Nur Hakim
NPM.201702026209

ABSTRAK

Judul Disertasi : **PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI.**

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

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. Pajak mempunyai sifat memaksa, konsekuensi dasar dari sifat tersebut, adalah bentuk pemaksaan dalam ketentuan perundang-undangan agar Wajib Pajak mau melaksanakan kewajiban perpajakannya yang mengenyampingkan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak pada saat mengajukan restitusi karena adanya ancaman pidana yang seharusnya ancaman Pidana bisa ditiadakan.

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 konkret, dimana cara pendekatan yang digunakan dalam suatu penelitian *normative* 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 *normative*.

Hasil dari penelitian, kontruksi 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.

ABSTRACT

Title of Dissertation : LEGAL PROTECTION OF TAXPAYERS RELATED TO FILING FOR VALUE ADDED TAX RESTITUTION.

Keywords : Protection, Taxpayers, Value Added Tax.

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. Taxes have a coercive nature, the basic consequence of this characteristic, is a form of coercion in statutory provisions so that the taxpayer is willing to carry out his tax obligations which override legal protection for the taxpayer when applying for restitution due to a criminal threat which should be able to be eliminated.

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.

KATA PENGANTAR

Bismilahirrahmaanirrahiim,

Dengan Memanjatkan puji dan syukur ke hadirat Allah SWT, karena tanpa ridlaNya mustahil Penelitian disertasi ini bisa diselesaikan. Disertasi ini berjudul “PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI”. Dengan meneliti dan mengkaji berbagai peraturan terkait dengan sanksi wajib pajak yang mengajukan restitusi ternyata menemui berbagai kompleksitas yang berkaitan dengan sanksinya, hal tersebut diatur di dalam aturan yang sama. Namun demikian meskipun Negara punya otoritas penuh dalam rangka memungut pajak dan jika ada Wajib Pajak yang tidak mau membayar karena mempunyai hitungan yang berbeda dan akan memberikan sanksi terhadap wajib Pajak tersebut tidak boleh bertentangan dengan kepentingan yang lebih tinggi yang diatur di dalam konstitusi.

Disertasi ini, pada gilirannya difokuskan untuk menganalisis produk hukum terkait dengan Pajak pertambahan nilai, dan menganalisis dan mengkaji terkait tata cara pemungutan dan perkembangannya serta menganalisa perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak dalam pengajuan restitusi Pajak Pertambahan Nilai. Disertasi ini juga mencoba mencari solusi terbaik untuk mengurangi risiko Wajib Pajak dalam mengajukan restitusi dengan memberikan solusinya dalam rangka memberikan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak. Dari judulnya Nampak sederhana tetapi setelah masuk ke dalam belantara permasalahannya dan

Penelitiannya, ternyata Peneliti masuk kedalam perseolan perlindungan hukum wajib pajak dan proses restitusi pajak yang sangat kompleks dan menarik untuk dikaji dan diteliti secara mendalam.

Pada kesempatan ini Peneliti ingin juga mengucapkan beribu terima kasih kepada semua pihak, sehingga Peneliti bisa menyelesaikan disertasi ini. Oleh karena itu Peneliti pertama kali ingin menyampaikan terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada yang terhormat dan yang amat terpelajar Bapak Prof. Dr. Basuki Rekso Wibowo, S.H., M.S, selaku Promotor yang senantiasa membimbing dengan penuh kesabaran dan tidak henti-hentinya memberikan motivasi dan arahan kepada Peneliti sehingga disertasi ini bisa diselesaikan. Tentu saja terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya Peneliti sampaikan kepada yang terhormat dan yang amat terpelajar Bapak Prof. Dr. Muhammad Mustofa, MA selaku Ko-Promotor I, dengan arahnya, serta tidak jemu-jemunya beliau mengingatkan kepada Peneliti dan memberikan motivasi agar segera menyelesaikan disertasi ini, akhirnya Peneliti dapat menyelesaikan disertasi ini. Kepada yang terhormat dan yang terpelajar Bapak Dr. Yuhelson, S.H., M.H., M.Kn selaku Ko- Promotor II, Peneliti mengucapkan terima kasih yang tak terhingga, yang dengan penuh kesabaran membimbing dan memberikan motivasi kepada Peneliti, sehingga tanpa aral suatu apa Peneliti bisa menyelesaikan disertasi ini.

Selain itu, tidak lupa Peneliti menyampaikan penghargaan yang setinggi-tingginya dan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada yang terhormat:

1. Bapak Prof. H. Amir Santoso, M.Soc., Sc., Ph.D., selaku Rektor Universitas Jayabaya;
2. Bapak Prof. Dr. Abdul Manan, SH., Sip., M.Hum., selaku Direktur Program Pasca Sarjana Universitas Jayabaya;
3. Bapak Prof. Dr. H. Fauzie Yusuf Hasibuan, S.H., M.H., selaku Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya;
4. Semua Guru Besar dan Dosen Pada Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya;
5. Semua Karyawan/Karyawati Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya;
6. Seluruh teman-temanku Alumni Fakultas Hukum, Universitas 17 Agustus 1945, Jakarta, dimana saja berada.
7. Seluruh teman-temanku Pasca Sarjana Ilmu Hukum, Universitas Pancasila, Jakarta. dimana saja berada.
8. Semua teman-temanku Alumni Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya yang se-angkatan dengan Peneliti Angkatan Tahun 2017.
9. Semua Pihak yang tidak dapat Peneliti sebutkan satu persatu.

Semoga Allah SWT., senantiasa memberikan balasan yang setimpal atas segala bantuan, dukungan, dan do'a yang tidak ternilai ini.

Last but not least, terima kasih tak terhingga Peneliti sampaikan kepada seluruh keluarga besar Peneliti yang senantiasa membantu terselesaikannya disertasi ini, pertama-tama kepada isteri saya tercinta dan tersayang Rahma Diana, yang senantiasa mendampingi Peneliti dalam suka dan duka, selalu mendukung moril dan materiil, sehingga disertasi ini bisa selesai. Anak saya Myesha Adeeva Afsheennura, anak saya Qiana Arundati Zatinnura, anak saya Abrisam Hasyim Zabranura, dan anak saya Zamzam Qowi Fathunnura. Yang kesemuanya selalu mendorong Abi-nya menyelesaikan disertasi ini, semoga proses belajar yang dialami Peneliti ini dapat memberikan motivasi yang kuat untuk selalu belajar kepada anak-anak Peneliti.

Do'a senantiasa Peneliti panjatkan kepada Allah SWT., bagi Ayah saya Sumani dan Ibu saya Lasiyem semoga Allah SWT senantiasa memberikan ridhoNya. Juga penghargaan terima kasih atas bantuan, dorongan Peneliti sampaikan kepada Saudara Roni Pandiangan sahabat dalam suka dan duka karena selalu ada saat Peneliti dalam keadaan bimbang saat Penelitian disertasi ini berlangsung.

Peneliti menyadari masih banyak terdapat kekurangan dan kesalahan yang ada dan melekat pada diri Peneliti, oleh sebab itu dengan senang hati Peneliti selalu menerima kritik, saran dan masukan guna menyempurnakan disertasi ini.

Akhirkalam Peneliti berharap semoga disertasi ini bisa memberikan manfaat bagi Peneliti sendiri, keluarga, bangsa dan negara serta bagi Ilmu Hukum.

Amin Ya Robbal Alamin,

Jakarta,..... 2021

Peneliti

NUR HAKIM

DAFTAR ISI

LEMBAR JUDUL	i
LEMBAR PERSETUJUAN TIM PROMOTOR.....	xii
LEMBAR PERSETUJUAN KETUA PROGRAM STUDI	xii
PERNYATAAN KEASLIAN DISERTASI.....	xii
ABSTRAK.....	xii
<i>ABSTRACT</i>	xii
KATA PENGANTAR	xii
DAFTAR ISI.....	xii
BAB I : PENDAHULUAN.....	xii
A.Latar Belakang.....	xii
B.Rumusan Masalah	xii
C.Tujuan Penelitian	xii
D.Kegunaan Penelitian	xii
1. Kegunaan Teoritis.....	xii
2. Kegunaan <i>Praktis</i>	xii
E.Kerangka Pemikiran	xii
1. <i>Grand Theory</i> : Teori Perlindungan Hukum	xii
2. <i>Middle Range Theory</i> : Teori Perpajakan.....	xii
3. <i>Applied Range Theory</i> : Teori Restitusi	xii
F.Metode Penelitian	xii
1. Pendekatan Penelitian.....	xii
2. Spesifikasi Penelitian	xii
3. Jenis dan Sumber Bahan Hukum	xii
4. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum.....	xii

5. Teknik Analisa Bahan Hukum.....	xiii
BAB II : LANDASAN TEORI UNTUK MEWUJUDKAN PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI	xiii
A.Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Pengajuan Restitusi.....	xiii
1. Perlindungan Hukum menurut Undang-Undang Dasar	xiii
2. Perlindungan Hukum menurut Undang-Undang Perpajakan.....	xiii
3. Perlindungan Hukum Preventif dalam Pajak	xiii
4. Perlindungan Hukum Represif dalam Pajak.....	xiii
B.Teori Perpajakan.....	xiii
1. Teori Yang Mendukung Pemungutan Pajak.....	xiii
2. Pajak Pertambahan Nilai.....	xiii
3. Sejarah Pajak Pertambahan Nilai.....	xiii
4. Objek Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa.....	xiii
5. Sanksi Administrasi Dan Pidana Terhadap Wajib Pajak	xiii
C.Restitusi Pajak.....	xiii
1. Restitusi Pajak Pertambahan Nilai	xiii
2. Sebab - Sebab Terjadinya Kelebihan Pembayaran Pajak	xiii
3. Mekanisme Restitusi Pajak Pertambahan Nilai.....	xiii
4. Tata Cara Pembayaran Kembali Kelebihan Pembayaran Pajak.....	xiii
5. Hak-hak Wajib Pajak dalam Pengajuan Restitusi	xiii
BAB III : KEBERADAAN HUKUM PAJAK DALAM MEWUJUDKAN PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI	xiii
A.Objek Penelitian.....	xiii
B. Sistematika Hukum Pajak	xiii
1. Sebelum Kemerdekaan.....	xiii

2. Pasca Kemerdekaan.....	xiv
3. Reformasi Pajak 1983	xiv
4. Reformasi Pajak 1994	xiv
5. Reformasi Tahun 2000 hingga 2019	xiv
6. Reformasi Tahun 2020 (Omnibus Law) hingga sekarang.....	xiv
7. Penyanderaan atau Paksa Badan (<i>Gijzeling</i>).....	xiv
C. Karakteristik Kewenangan Dalam Memungut Pajak	xiv
1. Pengertian Kewenangan.....	xiv
2. Kewenangan Negara Dalam Memungut Pajak.....	xiv
D. Penyelesaian Sengketa Pajak	xiv
1. Administrasi.....	xiv
2. Pidana	xiv
E. Sanksi Restitusi Pajak Pertambahan Nilai.....	xiv
1. Sanksi Administrasi Dalam Pelaksanaan Hukum Pajak.....	xiv
2. Sanksi Pidana Dalam Pelaksanaan Hukum Pajak.....	xiv

**BAB IV : PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN
PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAIxiv**

A. Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Menurut System Hukum Di Indonesia	xiv
1. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Teori Perlindungan Hukum.....	xiv
2. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Teori Perpajakan.....	xiv
3. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Teori Restitusi	xiv
4. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Pengaturan Sanksi Pidana Bagi Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Menurut Undang - Undang Perpajakan.....	xiv

B. Konsep Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Terkait Dengan Pengajuan Klaim Restitusi Pajak Pertambahan Nilai	XV
1. Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Terkait Dengan Pengajuan Klaim Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Tidak Sesuai Dengan Perundang-Undangan yang berlaku.....	XV
2. Peraturan Perundang-Undangan Yang Terkait Restitusi Pajak Sangat Merugikan Wajib Pajak.....	XV
3. Peraturan Sanksi Pidana dan Administrasi Pajak Penyelesaiannya Administrasi.....	XV
4. Perluasan Sanksi Gijzeling Terhadap Wajib Pajak.....	XV
BAB V : PENUTUP	XV
A. Kesimpulan.....	XV
B. Saran.....	XV
DAFTAR PUSTAKA	XV
DAFTAR RIWAYAT HIDUP.....	XV

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

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 di temukan 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. Hal yang

menarik, hampir setiap perbuatan dalam ketentuan pidana Pasal 38 dan Pasal 39 sebenarnya juga memiliki penyelesaian administrative seperti yang dapat digambarkan dalam tabel berikut.:

No	Pelanggaran	Sanksi Pidana	Sanksi Administrasi
1.	Tidak mendaftarkan diri sebagai WP/PKP	Pidana Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf a UU KUP	NPWP/PKP jabatan Pasal 2 UU KUP
2.	Tidak menyampaikan SPT	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf c, Pasal 38 UU KUP	Denda administrasi Pasal 7 UU KUP
3.	Menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf d, Pasal 38 UU KUP	Penerbitan SK PKB Pasal 13 UU KUP
4.	Menolak dilakukan pemeriksaan	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf e UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
5.	Memperlihatkan Pembukuan /dokumen palsu	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf f UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
6.	Tidak menyelenggarakan/	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1)	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan

	Memperlihatkan Pembukuan/Pencatatan	huruf g UU KUP	sesuai Pasal 29 ayat 3b
7.	Tidak menyimpan buku, catatan atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf h UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
8.	Tidak menyetorkan Pajak yang telah dipotong atau dipungut	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf h UU KUP	Penerbitan SKPKB + sanksi pasal 13 ayat (3) huruf b

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 mengeyampingkan 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.¹

Atas suatu perbuatan pelanggaran di bidang perpajakan yang merugikan keuangan negara, terdapat dua jalur penyelesaian yaitu diselesaikan secara administratif dengan cara sanksi dan SKP ataupun dengan jalur pidana. Dalam suatu perbuatan yang dilakukan baik secara sengaja maupun alpa dapat diselesaikan baik dengan administrasi ataupun pidana yang diawali dengan pemeriksaan bukti permulaan. Dalam UU KUP sendiri tidak ada penegasan mengenai syarat-syarat yang harus dipenuhi agar seseorang cukup dikenai sanksi administrasi walaupun suatu kerugian negara memang terjadi. Mengingat perbuatan dalam Pasal 38 dan Pasal 39 adalah perbuatan yang kemungkinan besar tidak disadari masyarakat, maka sebenarnya ada banyak sekali orang yang dapat dijerat sanksi pidana berdasarkan ketentuan pidana perpajakan yang ada.

Perkara yang menjadi objek penelitian Peneliti adalah Perkara No. 332/Pid.B/2019.PN.Bdg. Pengadilan Negeri Bandung yang pada intinya adalah Wajib Pajak Sudah Mengungkapkan Ketidakbenaran SPT Sesuai Dengan Keadaan Yang Sebenarnya untuk menyelesaikan secara administratif. Hal ini diatur dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang

¹ Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus*, Jurnal Legislasi Indonesia, Volume 8 Nomor 1-April 2011, hlm. 48,49.

Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menjadi Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang baru saja di rubah dengan UU No.11 tahun 2020 Tentang Cipta Kerja, dalam hal ini upaya tersebut telah dilaksanakan oleh Wajib Pajak untuk melakukan pengungkapan sesuai ketentuan Undang-undang.

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 semestinya.

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.

² *Kejari Bandung Tahan 6 Tersangka Kasus Pajak Rp 40 Miliar.*, <https://www.harianterbit.com/nasional/read/104421/Kejari-Bandung-Tahan-6Tersangka-Kasus-Pajak-Rp-40-Miliar.>[Retrieved October 29, 2019]

Dari kasus diatas Negara mengalami kerugian dari restitusi PT Trubustex sebesar Rp. 6,2 Miliar dan sudah di kembalikan 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 KUP belum memberi perlindungan dari prinsip *ultimum remedium* yang mengandung arti bahwa pidana perpajakan baru dapat ditempuh apabila upaya-upaya administratif memang telah dilakukan terlebih dahulu. Pasal 13A yang sekiranya bermaksud mewakili prinsip *ultimum remedium* melingkupi perbuatan yang sangat terbatas, yaitu hanya orang yang melakukan kealpaan pertama kali saja yang tidak dikenai sanksi pidana, namun pasal yang seolah mewakili prinsip *ultimum remedium* di dalam Undang-undang No.11 tentang Cipta Kerja-pun juga sudah dihapus. Selain perbuatan yang memenuhi ketentuan Pasal 13A yang sudah dihapus tersebut, maka seharusnya perbuatan kealpaan setelah pertama kali dan kesengajaan seharusnya tidak serta merta dikenai pidana dengan adanya prinsip *ultimum remedium* tersebut dan seharusnya ada pilihan berupa sanksi administrasi yang dapat diambil oleh Wajib Pajak. Penyelesaian sengketa dengan jalur hukum

memerlukan biaya dan waktu yang tidak sedikit, sementara perlu diingat salah satu prinsip pemungutan pajak adalah *economic of collection*³ yang mensyaratkan bahwa biaya pengumpulan pajak tidak boleh lebih besar daripada pajak yang dihimpun. Pemidanaan dalam konteks perpajakan juga mengakibatkan kerugian ganda karena selain terdapat biaya dalam proses pemidanaan, ada pula potensi ekonomi yang hilang dibandingkan apabila Wajib Pajak tidak dikenai pidana badan/penjara dan melakukan kegiatan usahanya secara normal sehingga memberi kontribusi pada perkembangan perekonomian.

Kasus diatas terlihat sekali prinsip hukum yang di atur di dalam KUP belum diterapkan secara maksimal sehingga persyaratan dan pengertian menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara di dalam UU KUP tersebut terkesan liar karena belum mempunyai pengertian yang baku.

Hukum merupakan sarana pembaharuan yang bersumber dari salah satunya adalah masyarakat, seharusnya menjadi garda terdepan untuk mengatur permasalahan perpajakan. Mulai dari pemungutannya, besarannya, kualifikasi pajak, pengelolaanya, dan hal penting lainnya, agar tercipta suatu system yang baik dan menjadikan masyarakat di suatu negara menjadi sejahtera. Dalam kondisi ini, hukum bertujuan mengintegrasikan dan mengkoordinasikan berbagai kepentingan dalam masyarakat karena dalam suatu lalu lintas kepentingan, perlindungan terhadap kepentingan tertentu dapat dilakukan dengan cara membatasi berbagai kepentingan di lain pihak.⁴ Kepentingan hukum adalah mengurus hak dan kepentingan manusia, sehingga hukum memiliki otoritas

³ Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*, Bee Media Indonesia Jakarta, 2002.

⁴ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2000, hlm. 53.

tertinggi untuk menentukan kepentingan manusia yang perlu diatur dan dilindungi.⁵ Pada dasarnya setiap kegiatan atau aktivitas manusia perlu diatur oleh suatu instrumen yang disebut sebagai hukum. Hukum yang dimaksud adalah perundang - undangan yang dibuat dan dilaksanakan oleh negara.⁶ Penegakan hukum yang berwibawa akan dapat menjamin terpeliharanya kepastian dan keadilan.⁷

Pungutan pajak yang menjadi keharusan dalam hidup masyarakat merupakan suatu hal yang pasti terjadi,⁸ 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.¹⁰

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

⁵ *Ibid.*, hlm. 69.

⁶ Hikmahanto Juwana, *Bunga Rampai Hukum Ekonomi dan Hukum Internasional*, Lentera Hati, Jakarta, 2002, hlm. 27.

⁷ Ryaas Rasyid, M., *Makna Pemerintahan Tinjauan Daei Segi Etika dan Kepemimpinan*, Mutiara Sumber Widya Penabur Benih Kecerdasan, Jakarta, 2002, hlm. 13.

⁸ Matthijs Alink and Victor van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, IBFD, H.J.E. Wenckebachweg 210, 1096 AS Amsterdam, The Netherlands, PO. Box 20237, 1000 HE Amsterdam, 2011, hlm. 163.

⁹ Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 23A.

¹⁰ Bruno Peeters, *The Concept of Tax*, EATLP Congress, Naples (Caserta), 2005, hal. 19.

dikatakan Robert Mc.Gee “*the more things that government does, the more things that people must pay for*”.¹¹

Dalam masyarakat modern yang membutuhkan berbagai macam keperluan supaya hidup layak, hanya dapat dipenuhi dengan pajak. Kebutuhan rasa aman, jaminan kesehatan, pendidikan lebih baik, kebutuhan memperoleh akses informasi cepat, menjadi bagian dari kebutuhan hidup layak. Dengan demikian timbulnya pajak dan masyarakat tidak dapat dipisahkan untuk dapat timbulnya hidup layak.

Karena pajak merupakan iuran yang dipungut yang didasarkan pada kesepakatan penguasa dengan rakyat lewat wadah dengan nama UU sebagai suatu perjanjian masyarakat. Jika ada masyarakat tidak mau membayar pajak berarti mengingkari perjanjian yang telah dibuatnya,¹² yang akan berakibat hidup layak yang menjadi tujuan tidak dapat terjadi.

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 pungutannya dilaksanakan di luar rasa keadilan tanpa menghiraukan

¹¹Robert W.McGee, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Robert W. McGee, Kluwer Academic Publishers, 101 Philip Drive, Assinippi Park, Norwell, Massachusetts 02061 USA, 2004, hal. 3

¹²Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, 2009, hal 24-25.

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 pungutan pajak dari sistem lama *official assessment* menjadi sistem *self assessment*.¹³ Penggantian sistem *official assessment* karena sasaran pungutan pajak semata-mata dimaksudkan untuk mengisi kas negara yang kemudian digunakan untuk keperluan pemerintah kolonial tanpa pemikiran timbal balik bagi pembayar pajak (*tax payer*).¹⁴ Reformasi UU kemudian dilanjutkan dengan merubah berbagai UU pada tahun 1994, 1997, 2000, 2007, 2008, dan tahun 2009.

Tahun 1994 merubah 4 UU :

- 1) UU No. 6/1983 dirubah dengan UU No. 9/1994 (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan/KUP);
- 2) UU No. 7/1983 Tentang Pajak Penghasilan (PPh) dirubah dengan UU No. 10/1994 (UU Pajak Penghasilan);
- 3) UU No. 8/1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajakpenjualan Atas Barang Mewah (PPN) dirubah dengan UU No. 11/1994 (UU PPN),
- 4) dan UU No. 12/1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dirubah dengan UU No. 12/1994 (UU PBB).

¹³ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan, Yayasan Obor Indonesia*, Jakarta, 2005, hlm. 109

¹⁴ Agustini Asikin, dkk.(editor), *Pajak, Citra Dan Bebannya, Pokok-Pokok Pemikiran Salamun AT., Bina Rena Pariwisata*, Jakarta, 1990, hml. 40

Tahun 2000 merubah 5 UU:

- 1) Merubah UU KUP No. 9/1994 dengan UU No. 16/2000,
- 2) UU No. 10/1994 Tentang PPh dengan UU No. 17/2000,
- 3) UU No. 11/1994 Tentang PPN dengan UU No. 18/2000,
- 4) UU 19/1997 tentang Penagihan Pajak dengan UU No. 19/2000 (UU Penagihan Pajak),
- 5) UU No 21/1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan dengan UU No. 21/2000 (UU BPHTB).

Tahun 2007 merubah 1 UU:

Merubah UU KUP dengan UU No. 28/2007.

Tahun 2008 merubah 1 UU:

UU PPh dengan UU No. 36/2008.

Tahun 2009 merubah 1 UU:

UU KUP dengan UU No. 16/2009 dan UU PPN dengan UU No. 42/2009.

Tahun 2020 merubah 4 UU

- 1) UU PPh, yaitu Undang-Undang UU No. 7/1983 tentang Pajak Penghasilan jo. UU No. 36/2008 dengan UU No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja
- 2) UU PPN dan PPnBM, yaitu Undang-Undang UU No. 8/1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) jo. UU No. 42/2009 dengan UU No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja

- 3) UU KUP, yaitu Undang-Undang No. 16/2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) jo. UU No. 6/1983 dengan UU No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja
- 4) UU PDRD, yaitu Undang-Undang No. 28/2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) dengan UU No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja

Beberapa alasan melatarbelakangi perubahan UU, pertama, lebih memberikan keadilan, kedua, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak (WP), ketiga, lebih memberikan kepastian hukum, keempat, mengantisipasi perkembangan teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan material di bidang perpajakan, kelima, memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil.¹⁵

Bahkan dengan diundangkannya UU No. 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak (dikenal *tax amnesty*), penguatan basis data pajak menjadi point khusus untuk meningkatkan penerimaan pajak serta meningkatkan kepatuhan WP memenuhi kewajiban pajaknya. Sekalipun UU ini hanya berlaku sembilan bulan, namun UU ini diundangkan dengan tujuan hendak mewujudkan kemakmuran yang merata dan berkeadilan serta menjadikan kebutuhan

¹⁵ Lihat bagian menimbang dari UU KUP. Contoh terkait keadilan adalah Pasal 25 ayat (3a) bahwa dalam hal WP mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, WP wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan

penerimaan terus meningkat serta mengutamakan sanksi Administrasi di banding sanksi Pidana.

Terkait dengan uraian di atas, Romli Atmasasmita¹⁶ mengemukakan bahwa; Masalah pajak adalah *masalah universal*, sebab seluruh Negara menempatkan pajak sebagai sumber pendapatan bagi anggaran pendapatan dan belanja Negara masing - masing Negara tersebut. Pajak merupakan sumber keuangan Negara yang sangat strategis bahkan dapat dikatakan tidak ada satu negarapun yang tidak memungut pajak. Bahkan dalam hal ini, Romli Atmasasmita¹⁷ memandang bahwa pajak sangat penting di dalam Negara kesejahteraan (*welfare state*), yakni sebagai salah satu pendapatan untuk meningkatkan kesejahteraan sosial masyarakat Negara yang bersangkutan.¹⁸

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

¹⁶ Romli Atmasasmita, *Sekitar Masalah Korupsi: Aspek Nasional dan Aspek Internasional*, Mandar Maju, Bandung, 2004, hlm.39-40.

¹⁷ *Ibid*, hlm: 39.

¹⁸ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2008), hlm: 221-224.

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.

Berdasarkan kepentingan negara yang bergantung pada pajak, maka Negara membuat aturan-aturan yang bertujuan untuk menimbulkan unsur jera pada pelaku pidana yang merugikan Negara, maka ketentuan pidana yang ada dalam Undang - Undang tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (Undang - Undang Nomor. 6 Tahun 1983 Sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor. 11 Tahun 2020), Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi) dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 73 Tahun 1958 Tentang Menyatakan Berlakunya Undang-Undang No. 1 Tahun 1946 Republik Indonesia Tentang Peraturan Hukum Pidana Untuk Seluruh Wilayah Republik Indonesia Dan Mengubah Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), perlu diberlakukan secara objektif. Dalam praktek ketentuan - ketentuan itu kadangkala dipergunakan tidak pada tempatnya oleh aparat penegak hukum, karena ada ketentuan-ketentuan di dalam Undang–Undang tentang Tindak Pidana Korupsi yang berbeda dengan ketentuan pidana dalam Undang-Undang Nomor. 16 Tahun 2009 khususnya yang berhubungan dengan pemahaman kerugian negara. Berdasar azas *lex specialist derogat legi generalis* maka ketentuan pidana dalam

Undang-Undang Nomor. 16 Tahun 2009 harus diberlakukan terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan yang seharusnya hanya ketentuan di dalam Undang-undang tersebut yang di gunakan.

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. Berikut merupakan penelitian sebelumnya terkait penelitian yang dilakukan peneliti:

1. **Kewenangan Pengaturan Pemerintah Daerah Dalam Pemungutan Pajak Provinsi dan Pajak Kabupaten/Kota,**

Program Doktor Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Jaayabaya. Disertasi ini ditulis oleh Daryanto yang dalam penelitian tersebut, Daryanto memfokuskan penelitiannya berdasarkan rumusan masalah sebagai berikut:

- a. Bagaimana kewenangan pengaturan tata cara pemungutan Pajak provinsi dan Pajak Kabupaten/Kota?
- b. Bagaimana Diskresi Kewenangan Pengaturan dalam tata cara Pemungutan Pajak provinsi dan Pajak Kabupaten/Kota?

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 di rugikan 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.

2. **Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara**, Jurnal Law Reform Volume 12, Nomor 2, Tahun 2016, Jurnal ini di tulis oleh Diajeng Kusuma Ningrum*, Budi Ispiyarso**, Pujiono*** pada Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Diponegoro yang dalam penelitiannya berdasarkan kesimpulan Penelitian adalah sebagai berikut:
 - a. Implementasi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara

saat ini dapat dilihat dalam ketentuan UU PPSP (Penagihan Pajak dengan Surat Paksa) penyanderaan dapat dilakukan untuk Penanggung pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah). Penyanderaan merupakan salah satu upaya penagihan pajak berupa pengekangan sementara waktu atau kurungan paling lama 6 bulan dan dapat diperpanjang paling lama 6 bulan), dan Penanggung pajak yang disandera dapat dilepaskan apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas.

- b. Kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana perpajakan di masa yang akan datang ditinjau dari sudut pembaharuan hukum pidana. Pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik juga harus diformulasikan kembali sehingga dapat mencakup pidana formal seperti kurungan dan denda dan pidana informal atau negatif seperti *occupational sanction*, *legal sanction*, dan *social sanction*. Selain itu pula, pembentuk undang-undang harus mempertimbangkan penerapan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu. Tolok ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada

teori pencegahan dalam konteks hukum penitensier) ataupun untuk mengembalikan keadaan seperti sediakala atau *restitutio in integrum*.

3. **Analisis Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pada Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP Cirebon Tahun 2016–2018)** *Journal Economic, Business, Management, and Accounting* Vol. XVII No. 2 Bulan Juli Tahun 2020, Jurnal ini di tulis oleh Endah Nurhawaeny Kardiyati dan Abdul Karim dari 1) Fakultas Ekonomi, Universitas Muhammadiyah Cirebon dan 2) Fakultas Keguruan dan Ilmu Pendidikan, Universitas Muhammadiyah Cirebon yang dalam penelitiannya berdasarkan kesimpulan Penelitian adalah sebagai berikut:
 - a. Mekanisme restitusi pajak pertambahan nilai di kantor pelayanan pajak pratama 1 cirebon dilakukan sesuai dengan aturan-aturan yang berlaku, meskipun terdapat kendala-kendala namun KPP 1 cirebon bisa menyelesaikan kendala tersebut dengan baik. Namun masih banyak wajib pajak yang memilih mengkompensasikan kelebihan bayar pajak pertambahan nilai dikarenakan proses yang memakan waktu. Pasal yang terkait dengan mekanisme restitusi pajak pertambahan nilai adalah pasal 17 ayat (1,2,3), Pasal 17B ayat (1) dan Pasal 17C ayat (1). Kedua, Kendala yang sering

dialami saat melakukan restitusi pajak pertambahan nilai menurut wajib pajak sendiri adalah lamanya proses restitusi membuat wajib pajak lebih memilih kompensasi kelebihan tersebut karena dinilai lebih mudah dibanding restitusi. Pada kendala ini juga tidak ditemukan solusinya terkecuali apabila pemerintah memperbaharui kebijakan tentang proses restitusi yang lebih mudah namun tetap mewaspadai unsur negatif terkait proses restitusi pajak.

- b. Peneliti ini juga menyarankan kepada pihak-pihak terkait diharapkan masyarakat khususnya Wajib Pajak (WP) dan Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang mempunyai usaha terhadap barang kena pajak dapat memahami pentingnya pajak dan juga mempelajari hal-hal tentang pajak secara khusus mengenai restitusi pajak yang nantinya akan membantu wajib pajak atau pengusaha kena pajak itu sendiri.

4. **Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak**, Jurnal Wawasan Hukum, Vol. 26 No. 01 Februari 2012. Jurnal ini di tulis oleh Hj. Etty Rochaeti Dosen Tetap Sekolah Tinggi Hukum Bandung yang dalam penelitiannya berdasarkan kesimpulan Penelitian adalah sebagai berikut:

- a. Substansi hukum yang berkaitan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak terdapat ketidak sinkronan norma hukum. Upaya hukum bagi wajib

pajak dalam mencari keadilan menjadi terputus dengan adanya ketentuan pasal 33 ayat (1) dan pasal 77 ayat (1) UU No. 14 tahun 2002 yang menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak, sehingga tidak dapat diajukan banding maupun kasasi. Hal ini berakibat berkurangnya hak wajib pajak dalam upaya mencari keadilan. Upaya hukum yang diperkenankan adalah melakukan Peninjauan kembali, dan upaya ini sifatnya luar biasa.

- b. Struktur hukum yang berkaitan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak, bertentangan dengan UUD 1945. Secara hirarkis undang-undang no.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak tidak taat asas dan bertentangan dengan pasal 24 UUD 1945 Amandemen Ketiga jo. UU No. 48 tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman, hal ini tercermin dengan ditempatkannya Pengadilan Pajak sebagai peradilan administrasi murni, sehingga, kedudukan pengadilan pajak dalam sistem peradilan di Indonesia tidak sesuai dengan struktur kekuasaan kehakiman yang menghendaki adanya kesatuan sistem peradilan. Kompetensi relatif Pengadilan Pajak mencakup seluruh wilayah hukum Republik Indonesia sehingga asas penyelesaian sengketa pajak, seperti asas cepat,

sederhana, dan biaya ringan tidak bermanfaat bagi para pihak yang bersengketa.

- c. Budaya hukum pejabat pajak dan wajib pajak yang berperan terhadap perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak belum dapat memberi kemanfaatan bagi negara, termasuk kepada para pihak yang bersengketa. Hal ini disebabkan karena masih ada kompromi pajak antara pejabat pajak dan wajib pajak., yang hakikatnya sebagai perbuatan melanggar hukum. Dikalangan pejabat pajak melakukan tindak pidana korupsi merupakan perbuatan melanggar hukum dalam bentuk melakukan tindak pidana korupsi, sebaliknya, bagi wajib pajak melakukan tindak pidana pajak merupakan perbuatan melanggar hukum.

5. **Hak Wajib Pajak Dalam Mengajukan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Sesuai Dengan Prinsip Keadilan**, Program Doktor Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Pelita Harapan. Disertasi ini ditulis oleh Nita Khouw yang dalam penelitian tersebut, Nita Khouw memfokuskan penelitiannya sebagai berikut:

- a. Sistem *self assessment* yang diterapkan dalam UU KUP tersebut dapat menimbulkan terjadinya Lebih Bayar pada Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT). Atas hasil Lebih Bayar ini wajib pajak dapat mengajukan kompensasi atau restitusi.

- Pengajuan restitusi ini dianggap disetujui apabila wajib pajak telah menerima Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) dari Dirjen Pajak. Namun, pengajuan restitusi pajak di Indonesia saat ini harus melalui prosedur pemeriksaan pajak yang membutuhkan waktu lama hingga 12 bulan untuk menerima Surat Ketetapan Pajak (SKP) terhitung sejak proses pemeriksaan tersebut dilaksanakan.
- b. Dari segi prosedur seharusnya proses restitusi dapat dibuat lebih sederhana lagi dengan memanfaatkan sistem aplikasi online seperti DJP Online yang saat ini sudah berjalan. Prosedur pemeriksaan juga seharusnya dapat memanfaatkan aplikasi yang sama untuk membuktikan dan memverifikasi data transaksi wajib pajak lebih bayar sehingga proses pemeriksaan tidak membutuhkan waktu lama. Hal ini bertujuan untuk menunjukkan sisi keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak lebih bayar untuk memperoleh restitusi.
 - c. Kebijakan baru mengenai pengkreditan Pajak Masukan seharusnya juga dipertimbangkan Pemerintah untuk mengantisipasi Lebih Bayar pada SPT. Melalui penyempurnaan sistem seperti itu maka kepercayaan wajib pajak kepada Negara akan meningkat, termasuk meningkatnya kesadaran wajib pajak untuk patuh dan taat menjalankan kewajiban sebagai wajib

pajak. Kebijakan ini akan membantu peningkatan pendapatan Negara di sektor pajak.

Kelima penelitian tersebut diatas, memiliki beberapa persamaan dengan penelitian yang sedang peneliti kerjakan saat ini. Perbedaanya dengan peneliti adalah peneliti memfokuskan terhadap pemberian sanksi Antara Saksi Administrasi dan Pidana yang saling tumpang tindih yang tidak memberikan perlindungan terhadap Wajib Pajak yang diatur di dalam Undang-undang yang sama yaitu Undang-undang tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (Undang - Undang Nomor. 6 Tahun 1983 Sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor. 11 Tahun 2020).

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, Peneliti akan melakukan penelitian dengan judul **“PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI”**.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada Latar Belakang yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini sebagai berikut :

1. Bagaimana konstruksi hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai menurut system hukum di Indonesia?
2. Bagaimana konsep perlindungan hukum bagi Wajib Pajak terkait dengan pengajuan klaim restitusi pajak pertambahan nilai?

C. Tujuan Penelitian

Adapun yang menjadi tujuan dalam penelitian ini:

1. Untuk mengkaji dan menemukan solusi atas restitusi pajak Pertambahan nilai agar tidak menjadi objek pajak yang dapat merugikan pendapatan Negara.
2. 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.

D. Kegunaan Penelitian

Diharapkan penelitian ini akan memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Kegunaan Teoritis

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.

2. Kegunaan *Praktis*

Hasil penelitian diharapkan menjadi bahan informasi serta menjadi pedoman untuk membantu keberhasilan aparat penegak hukum baik di lingkungan Peradilan Umum maupun Peradilan Khusus, khususnya di lingkungan peradilan Pajak dan untuk pembentuk perundang-undangan

(pemangku kebijakan), hasil penelitian ini mudah-mudahan dapat menjadi bahan masukan dalam rangka penyusunan perundang-undangan lebih lanjut yang berkenaan dengan divinisi dari kerugian pada pendapatan Negara dan /atau kerugian Negara, sehingga terjadi harmonisasi dan sinkronisasi hukum dalam mewujudkan perlindungan hukum bagi semua kalangan terutama para wajib pajak baik wajib pajak dalam dan luar negeri.

E. Kerangka Pemikiran

Dalam setiap penelitian selalu disertai pemikiran-pemikiran teoritis yang bertujuan untuk dapat membantu memahami dan menjawab permasalahan yang diajukan. Karena itu, akan digunakan teori-teori untuk meneliti dan membahas serta menjawab teori-teori yang berkaitan dengan judul **“PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI”**. Maka *grand theory* pada penelitian ini adalah Teori Perlindungan Hukum, *middle range theory* adalah Teori Perpajakan serta *applied theory*, adalah teori Restitusi.

1. Grand Theory: Teori Perlindungan Hukum

Menurut *Fitzgerald* sebagaimana dikutip Satjipto Raharjo awal mula dari munculnya teori perlindungan hukum ini bersumber dari teori hukum alam atau aliran hukum alam. Aliran ini dipelopori oleh Plato, Aristoteles (murid Plato), dan Zeno (pendiri aliran Stoic). Menurut aliran hukum alam menyebutkan bahwa hukum itu bersumber dari Tuhan yang bersifat

universal dan abadi, serta antara hukum dan moral tidak boleh dipisahkan. Para penganut aliran ini memandang bahwa hukum dan moral adalah cerminan dan aturan secara internal dan eksternal dari kehidupan manusia yang diwujudkan melalui hukum dan moral.¹⁹

Fitzgerald menjelaskan teori perlindungan hukum Salmond bahwa hukum bertujuan mengintegrasikan dan mengkoordinasikan berbagai kepentingan dalam masyarakat karena dalam suatu lalu lintas kepentingan, perlindungan terhadap kepentingan tertentu hanya dapat dilakukan dengan cara membatasi berbagai kepentingan di lain pihak. Kepentingan hukum adalah mengurus hak dan kepentingan manusia, sehingga hukum memiliki otoritas tertinggi untuk menentukan kepentingan manusia yang perlu diatur dan dilindungi. Perlindungan hukum harus melihat tahapan yakni perlindungan hukum lahir dari suatu ketentuan hukum dan segala peraturan hukum yang diberikan oleh masyarakat yang pada dasarnya merupakan kesepakatan masyarakat tersebut untuk mengatur hubungan perilaku antara anggota-anggota masyarakat dan antara perseorangan dengan pemerintah yang dianggap mewakili kepentingan masyarakat.²⁰

Dengan hadirnya hukum dalam kehidupan bermasyarakat, berguna untuk mengintegrasikan dan mengkoordinasikan kepentingan-kepentingan yang biasabertentangan antara satu sama lain. Maka dari itu, hukum harus bisa mengintegrasikannya sehingga benturan-benturan kepentingan itu

¹⁹ Satjipto Raharjo, *Ilmu Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2000, hal 53

²⁰ Ibid hal 54

dapat ditekan seminimal mungkin. Pengertian terminologi hukum dalam Bahasa Indonesia menurut KBBI adalah peraturan atau adat yang secara resmi dianggap mengikat, yang dikukuhkan oleh penguasa ataupun pemerintah, undang-undang, peraturan, dan sebagainya untuk mengatur pergaulan hidup masyarakat, patokan atau kaidah tentang peristiwa alam tertentu, keputusan atau pertimbangan yang ditetapkan oleh hakim dalam pengadilan, atau vonis.²¹

Pendapat mengenai pengertian untuk memahami arti hukum yang dinyatakan oleh Dr. O. Notohamidjojo, SH., Hukum ialah keseluruhan peraturan yang tertulis dan tidak tertulis yang biasanya bersifat memaksa untuk kelakuan manusia dalam masyarakat negara serta antara negara yang berorientasi pada dua asas, yaitu keadilan dan daya guna, demi tata dan damai dalam masyarakat.²²

Menurut Prof. Mahadi, SH pengertian hukum seperangkat norma yang mengatur laku manusia dalam masyarakat.

Menurut Soedjono Dirdjosisworo bahwa pengertian hukum dapat dilihat dari delapan arti, yaitu hukum dalam arti penguasa, hukum dalam arti para petugas, hukum dalam arti sikap tindakan, hukum dalam arti sistem kaidah, hukum dalam arti jalinan nilai, hukum dalam arti tata hukum, hukum dalam arti ilmu hukum, hukum dalam arti disiplin hukum.

Berbagai definisi yang telah di kemukakan dan di tulis oleh para ahli

²¹ Tim penyusun Kamus Pusat Pembinaan dan pengembangan Bahasa, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Edisi kedua, cet. 1, (Jakarta: Balai Pustaka, 1991) Hal 595

²² Syamsul Arifin, *Pengantar Hukum Indonesia*, Medan: Medan area University Press, 2012, Hal 5-6.

hukum, yang pada dasarnya memberikan suatu batasan yang hampir bersamaan, yaitu bahwa hukum itu memuat peraturan tingkah laku manusia.

Dalam kamus besar Bahasa Indonesia Perlindungan berasal dari kata lindung yang memiliki arti mengayomi, mencegah, mempertahankan, dan membentengi. Sedangkan Perlindungan berarti konservasi, pemeliharaan, dan penjagaan. Secara umum, perlindungan berarti mengayomi sesuatu dari hal-hal yang berbahaya, sesuatu itu bisa saja berupa kepentingan maupun benda atau barang. Selain itu perlindungan juga mengandung makna pengayoman yang diberikan oleh seseorang terhadap orang yang lebih lemah. Dengan demikian, perlindungan hukum dapat diartikan Perlindungan oleh hukum atau perlindungan dengan menggunakan pranata dan sarana hukum.

Namun dalam hukum Pengertian perlindungan hukum adalah Segala daya upaya yang di lakukan secara sadar oleh setiap orang maupun lembaga pemerintah, swasta yang bertujuan mengusahakan pengamanan, penguasaan dan pemenuhan kesejahteraan hidup sesuai dengan hak-hak asasi yang ada sebagaimana di atur dalam Undang-undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia.²³

Dengan kata lain perlindungan hukum sebagai suatu gambaran dari fungsi hukum, yaitu konsep dimana hukum dapat memberikan suatu keadilan, ketertiban, kepastian, kemanfaatan dan kedamaian. Adapun

²³ <http://tesishukum.com/pengertian-perlindungan-hukum/> di akses pada tanggal 1 Maret 2021

pendapat yang dikutip dari beberapa ahli mengenai perlindungan hukum sebagai berikut:

- a. Menurut Satjito Rahardjo perlindungan hukum adalah adanya upaya melindungi kepentingan seseorang dengan cara mengalokasikan suatu Hak Asasi Manusia kekuasaan kepadanya untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut.
- b. Menurut Setiono perlindungan hukum adalah tindakan atau upaya untuk melindungi masyarakat dari perbuatan sewenang-wenang oleh penguasa yang tidak sesuai dengan aturan hukum, untuk mewujudkan ketertiban dan ketentraman sehingga memungkinkan manusia untuk menikmati martabatnya sebagai manusia.
- c. Menurut Muchsin perlindungan hukum adalah kegiatan untuk melindungi individu dengan menyasikan hubungan nilai-nilai atau kaidah-kaidah yang menjelma dalam sikap dan tindakan dalam menciptakan adanya ketertiban dalam pergaulan hidup antara sesama manusia.
- d. Menurut Philipus M. Hadjon Selalu berkaitan dengan kekuasaan. Ada dua kekuasaan pemerintah dan kekuasaan ekonomi, dalam hubungan dengan kekuasaan pemerintah, permasalahan perlindungan hukum bagi rakyat (yang diperintah), terhadap pemerintah (yang memerintah). Dalam

hubungan dengan kekuasaan ekonomi, permasalahan perlindungan hukum adalah perlindungan bagi si lemah (ekonomi) terhadap si kuat (ekonomi), misalnya perlindungan bagi pekerja terhadap pengusaha.²⁴

Pada dasarnya perlindungan hukum tidak membedakan terhadap kaum pria maupun wanita. Indonesia sebagai negara hukum berdasarkan Pancasila haruslah memberikan perlindungan hukum terhadap warga masyarakatnya karena itu perlindungan hukum tersebut akan melahirkan pengakuan dan perlindungan hak asasi manusia dalam wujudnya sebagai makhluk individu dan makhluk sosial dalam wadah negara kesatuan yang menjunjung tinggi semangat kekeluargaan demi mencapai kesejahteraan bersama.

Menurut R. La Porta dalam *Jurnal of Financial Economics*, bentuk perlindungan hukum yang diberikan oleh suatu negara memiliki dua sifat, yaitu bersifat pencegahan (*prohibited*) dan bersifat hukuman (*sanction*).²⁵ Bentuk perlindungan hukum yang paling nyata adalah adanya institusi-institusi penegak hukum seperti pengadilan, Kejaksaan, Kepolisian, dan lembaga-lembaga penyelesaian sengketa diluar pengadilan (non-litigasi) lainnya. Perlindungan yang dimaksud dengan bersifat pencegahan (*prohibited*) yaitu membuat peraturan, Sedangkan Perlindungan yang dimaksud bersifat hukuman (*sanction*) yaitu menegakkan peraturan.

Adapun tujuan serta cara pelaksanaannya antara lain sebagai berikut:

²⁴ Asri Wijayanti, Op.cit., hal 10

²⁵ R. La Porta “*Investor Protection and Corporate governance*” *Jurnal Of financial Economics* 58 (1 January) 2000

- a. Membuat peraturan ,yang bertujuan untuk :
 - Memberikan hak dan kewajiban
 - Menjamin hak-hak para subyek hukum
- b. Menegakkan peraturan Melalui :
 - Hukum administrasi negara yang berfungsi untuk mencegah terjadinya pelanggaran hak-hak dengan perizinan dan pengawasan.
 - Hukum pidana yang berfungsi untuk menanggulangi setiap pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan, dengan cara mengenakan sanksi hukum berupa sanksi pidana dan hukuman.
 - Hukum perdata yang berfungsi untuk memulihkan hak dengan membayar kompensasi atau ganti kerugian.²⁶

Pada perlindungan hukum di butuhkan suatu wadah atau tempat dalam pelaksanaanya yang sering di sebut dengan sarana perlindungan hukum. Sarana perlindungan hukum di bagi menjadi dua macam yaitu sebagai berikut:

- a. Sarana Perlindungan Hukum Preventif, Pada perlindungan hukum preventif ini, subyek hukum diberikan kesempatan

²⁶ Wahyu Sasongko, *Ketentuan-ketentuan pokok hukum perlindungan konsumen*, Bandar lampung:Universitas lampung, 2007, hal 31

untuk mengajukan keberatan atau pendapatnya sebelum suatu keputusan pemerintah mendapat bentuk yang definitif. Tujuannya adalah mencegah terjadinya sengketa. Perlindungan hukum preventif sangat besar artinya bagi tindakan pemerintahan yang didasarkan pada kebebasan bertindak karena dengan adanya perlindungan hukum yang preventif pemerintah terdorong untuk bersifat hati-hati dalam mengambil keputusan yang didasarkan pada diskresi. Di Indonesia belum ada pengaturan khusus mengenai perlindungan hukum preventif.

- b. Sarana Perlindungan Hukum Represif, Perlindungan hukum yang represif bertujuan untuk menyelesaikan sengketa. Penanganan perlindungan hukum oleh Pengadilan Umum dan Peradilan Administrasi di Indonesia termasuk kategori perlindungan hukum ini. Prinsip perlindungan hukum terhadap tindakan pemerintah bertumpu dan bersumber dari konsep tentang pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia karena menurut sejarah dari barat, lahirnya konsep-konsep tentang pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia diarahkan kepada pembatasan-pembatasan dan peletakan kewajiban masyarakat dan pemerintah. Prinsip kedua yang mendasari perlindungan hukum terhadap tindakan pemerintahan adalah prinsip negara

hukum. Dikaitkan dengan pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia, pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia mendapat tempat utama dan dapat dikaitkan dengan tujuan dari negara hukum.²⁷

Hukum dibuat tidak dalam ruang yang hampa namun lahir dari ketentuan yang hidup dalam masyarakat (*ibi societatis ibi ius*).²⁸ Sehingga semua aturan harus dapat memberikan jaminan terhadap individu-individu dalam masyarakat, dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh Negara terhadap individu.²⁹

Teori perlindungan hukum ini harus dipegang teguh, baik dalam perundang-undangannya maupun dalam pelaksanaannya. Indonesia sebagai negara hukum telah menempatkan landasan pemungutan pajak dalam undang-undang dasarnya. Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 menetapkan bahwa segala pajak untuk keperluan Negara harus berdasarkan undang-undang.

Hukum pidana merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan masyarakat dengan Negara berkaitan dengan tindak pidana. Hukum Pajak dalam hubungannya dengan Hukum Pidana dapat

²⁷ <http://suduthukum.com/2015/09/perlindungan-hukum.html> di akses 1 Maret 2021

²⁸ Satjipto Rahardjo, , *Hukum Progresif (Penjelajahan Suatu Gagasan)*, Majalah Hukum Newsletter Nomor 59 Bulan Desember 2004, Yayasan Pusat Pengkajian Hukum, Jakarta, 2004, hlm. 1.

²⁹ Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Penerbit Citra AdityaBakti, Bandung, 1999, hlm.23.

terlihat dalam pasal 103 KUHP yang berbunyi:

Ketentuan dari delapan bab pertama dari buku ini berlaku juga terhadap perbuatan yang dapat dihukum menurut peraturan- peraturan lain, kecuali kalau ada undang-undang (*Wet*) atau ordonansi menentukan peraturan lain.

Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa selain hal-hal yang disebut dalam KUHP berlaku juga hal-hal yang disebut dalam undang-undang atau peraturan lain. Ketentuan pidana dalam Hukum Pajak diatur dalam Undang- Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu Pasal 38, 39, 40 dan 41. Apabila terjadi tindak pidana dalam pajak, maka proses penyidikan dan penuntutan mengacu pada ketentuan KUHP. Tindak pidana di bidang pajak dapat dibedakan atas:

1. Pelanggaran, yaitu tindak pidana yang terjadi tidak dengan sengaja atau terjadi karena kealpaan atau kekhilafan seperti karena kealpaan tidak menyampaikan SPT.

Hukum merupakan tersedianya aturan-aturan yang jelas konsisten dan mudah diperoleh sehingga perlindungan hukum merupakan teori yang sangat cocok terhadap materi yang peneliti angkat dalam Disertasi peneliti karena UU KUP merupakan UU yang belum memberikan perlindungan kesemua wajib pajak, karena masih adanya tumpang tindih sanksi yang sangat merugikan wajib pajak.

2. Kejahatan, yaitu perbuatan yang dilakukan dengan sengaja. Wajib pajak tahu bahwa perbuatannya itu tidak sesuai bahkan bertentangan dengan undang-undang tetapi tetap dilakukan dengan maksud upaya membayar pajak lebih ringan, atau untuk memperoleh keuntungan bagi dirinya, yang merugikan negara.³⁰

2. *Middle Range Theory: Teori Perpajakan*

Pajak merupakan sumber penerimaan Negara yang sangat penting dalam menopang pembiayaan pembangunan yang bersumber dari dalam Negeri. Besar kecilnya pajak akan menentukan kapasitas anggaran dalam negeri, baik dalam membiayai pengeluaran negara, pembangunan maupun untuk biaya rutin negara³¹. Oleh karena itu upaya peningkatan agar penerimaan negara dari sektor pajak meningkat baik dari Subjek Pajak Badan ataupun Subjek Pajak Individu yang ada menjadi meningkat.

Menurut Mardiasmo, Pajak adalah:³²

“Iuran masyarakat kepada kas Negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Menurut *Smeets* dalam Brotodiharjo³³ Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, yang dapat

³⁰ H.Bohari, *Op.cit*, h. 190.

³¹ Gunadi, *Pajak Internasional*, Salemba Empat, Yogyakarta, 2012, hlm. 5

³² Mardiasmo, *Perpajakan (edisi Revisi 2008)*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, 2008 hlm. 1

dipaksakan tanpa kontra prestasi, yang dapat ditujukan dalam hal yang individual, maksudnya adalah membiayai pengeluaran pemerintah.

Menurut Prof. Ben Terra Pajak Pertambahan Nilai mempunyai beberapa karakteristik legal yang memisahkan PPN merupakan pajak tidak langsung, PPN merupakan pajak objektif, PPN dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi (*multi stage tax*), PPN terutang yang dibayar ke kas Negara, PPN adalah pajak atas konsumsi umum dalam negeri, PPN bersifat netral, dan PPN tidak menimbulkan pajak berganda³⁴.

Salah satu jenis pajak yang disetor wajib pajak kepada negara adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN). PPN adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di daerah pabean yang dikenakan secara bertingkat disetiap jalur produksi dan distribusi. Subjek PPN adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP). PKP adalah Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Fungsi PPN adalah Sebagai Penerimaan Negara, pemeratakan beban pajak, mengatur pola konsumsi masyarakat, mendorong ekspor

³³ Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika aditama, Bandung,2008, hlm,4

³⁴ Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai*, cetakan ke-11, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2015, hlm, 22-35.

pengusaha, mendorong investor untuk berinvestasi, membantu pengusaha kecil meningkatkan usaha.

Karakteristik Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia³⁵ dapat dirinci sebagai berikut:

- a. Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak tidak langsung
- b. Pajak objektif
- c. *Multi stage tax*
- d. PPN terutang untuk dibayar ke kas negara dihitung menggunakan *indirect subtraction method/credit method/invoice method*
- e. Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas konsumsi umum dalam Negeri
- f. Pajak Pertambahan Nilai bersifat netral
- g. Tidak menimbulkan dampak pengenaan pajak berganda

Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa imbal (*kontraprestasi*), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Penjelasan sebagai berikut:

“dapat dipaksakan” artinya bila utang pajak tidak dibayar, utang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan, walaupun atas pembayaran pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu. Hal ini berbeda dengan retribusi, di

³⁵ Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2014

mana jasa timbal balik dapat langsung dirasakan atau dapat ditunjuk oleh pembayar retribusi.³⁶

Adapun pengertian lain menurut Prof. Dr. P.J.A. Andriani, pajak adalah iuran kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib pajak untuk membiayainya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi- kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.³⁷

Menurut Prof. Dr. MJH. Smeeths, pajak adalah prestasi pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan tanpa adanya kontra prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal individual, maksudnya adalah membiayai pengeluaran pemerintah.³⁸

Menurut Undang-undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya di sebut UU KUP), Pasal 1 angka (1), “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”.

Berdasarkan definisi tersebut, pajak memiliki karakteristik sebagai berikut:

³⁶ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2011, hlm. 3.

³⁷ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, 2008, hlm.2

³⁸ H.Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta , 2006, hlm. 24.

- a. Pungutan secara paksa oleh Negara
- b. Yang bersangkutan tidak mendapatkan prestasi langsung
- c. Digunakan untuk membiayai pengeluaran umum³⁹

Pajak memiliki fungsi *budgetair* dan fungsi *reguleren*. Fungsi pajak sebagai fungsi *budgetair* adalah pajak mempunyai fungsi anggaran sebagai sumber pendapatan Negara. Dengan kata lain, fungsi *budgetair* adalah sarana untuk menarik dana dari masyarakat. Sedangkan fungsi *reguleren* adalah sebagai alat pendorong atau penghambat untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan Negara. Dengan fungsi *reguleren*, pemerintah bisa mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak. Dengan fungsi mengatur, pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan.

Dalam Pasal 1 angka 2 UU KUP disebutkan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Selanjutnya, pengertian badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan, baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi Perseroan Terbatas, Perseroan Komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti firma, kongsi, koperasi, dana pension, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya, termasuk

³⁹ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, *op.cit*, hlm. 4.

kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.⁴⁰ Wajib pajak adalah subjek pajak yang memenuhi syarat-syarat objektif, yang ditentukan oleh undang-undang, yaitu Undang-Undang PPH, menerima atau memperoleh penghasilan kena pajak, yaitu penghasilan yang melebihi pendapatan tidak kena pajak bagi wajib pajak dalam negeri.⁴¹

Dalam UU KUP diatur pula penanggung pajak sesuai Pasal 1 angka 28 UU KUP, yaitu orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pasal 32 ayat (1) UU KUP mengatur bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak diwakili dalam hal:

- a) Badan oleh pengurus;⁴²
- b) Badan yang dinyatakan pailit oleh Kurator
- c) Badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
- d) Badan dalam likuidasi oleh likuidator;
- e) Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau

⁴⁰ Pasal 1 angka 4 UU KUP

⁴¹ Sani Imam Santoso, *Teori Pemidanaan*, Penaku, Jakarta, 2014, hlm. 122.

⁴² Dalam Pasal 32 ayat (4) ditegaskan bahwa pengurus adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijakan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.

- f) Anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.

Wakil sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 32 ayat (1) bertanggung jawab secara pribadi dan atau secara renteng atas pembayaran pajak terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak, bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak terutang tersebut.⁴³

Dari sisi hukum, pajak merupakan sebuah perikatan, meskipun berbeda dengan perikatan perdata pada umumnya. Dalam perikatan perdata, timbulnya perikatan dapat terjadi karena perjanjian dan karena undang-undang. Perikatan dalam hukum perdata merupakan perikatan sempurna yang selalu menimbulkan hak berhadapan dengan kewajiban.⁴⁴ Keberadaan hak selalu disertai dengan adanya kewajiban, begitu sebaliknya. Sedangkan perikatan pajak yang diliputi oleh hukum publik terjadi karena undang-undang, sehingga negara mempunyai kewenangan untuk memaksa. Penguasa mempunyai hak untuk memungut pajak dan wajib pajak mempunyai kewajiban untuk membayar. Namun, dalam perikatan ini tidak ada imbal baliknya seperti perikatan dalam hukum perdata. Tinjauan terhadap kedua perikatan ini akan mempengaruhi saat timbulnya utang.

Timbulnya utang pajak dikenal dua ajaran yaitu sebagai berikut:

- a) Ajaran Materiil

Utang pajak timbul karena undang-undang dengan syarat *tatbestand*,

⁴³ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, *Op.cit*, hlm.18.

⁴⁴ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung , 1992, hlm. 6

yaitu rangkaian dari perbuatan-perbuatan, keadaan-keadaan dan peristiwa- peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak. Menurut ajaran materiil, wajib pajak mempunyai kewajiban membayar pajak yang terutang begitu peraturan perundang-undangan diperundangkan, dengan tidak menggantungkan pada surat ketetapan pajak.

b) Ajaran formil

Wajib pajak mempunyai kewajiban perpajakan setelah mendapatkan tagihan dari Direktorat Jenderal yang berupa surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak tambahan, surat keputusan keberatan, surat keputusan pembetulan, putusan banding yang mengakibatkan pajak yang harus dibayar bertambah.⁴⁵

Adapun perbedaan utang pajak dengan utang biasa, yaitu sebagai berikut:⁴⁶

- a. Utang pajak merupakan hukum publik, sedangkan utang biasa merupakan hukum perdata. Dalam hukum perdata terdapat suatu timbal balik dari ikatan tersebut, sedangkan dalam utang pajak tidak ada.
- b. Utang biasa penagihannya berdasarkan hukum perdata, sedangkan utang pajak penagihannya berdasarkan hukum publik. Baik utang biasa maupun utang pajak, penagihannya sama-sama bisa dipaksakan, hanya berlainan dalam hal prosedur penagihannya.

⁴⁵ Panca Kurniawan dan Bagus Pamungkas, *Penagihan Pajak di Indonesia*, Bayumedia Publishing, Malang, 2006, hlm.2.

⁴⁶ H.Bohari, *Op.Cit*, hlm. 114.

Utang biasa prosedur untuk memaksakan penagihannya harus melalui putusan hakim pengadilan. Sedangkan utang pajak tidak melalui hakim tetapi melalui prosedur administrasi yaitu dengan surat paksa.

Utang pajak akan hapus karena hal-hal berikut ini:

1. Pembayaran

Pembayaran secara lunas dalam bentuk sejumlah uang yang dilakukan oleh wajib pajak.

2. Kompensasi

Kelebihan pembayaran pajak dapat terjadi karena berbagai hal, seperti perubahan Undang-undang pajak, kekeliruan pembayaran, adanya pemberian pengurangan, dan sebagainya. Oleh karena itu, kelebihan pembayaran pajak merupakan hak wajib pajak dan dapat dikreditkan. Kelebihan pembayaran pajak tersebut dapat dikompensasi dengan utang pajak yang timbul di masa mendatang.⁴⁷

3. Daluarsa

Apabila wewenang penagihan pajak telah terlampaui jangka waktu yang ditentukan, pejabat pajak tersebut tidak lagi berwenang melakukan penagihan pajak karena telah kedaluwarsa.⁴⁸ Pasal 13 dan Pasal 22 UU KUP menyatakan bahwa kedaluwarsa penetapan dan

⁴⁷ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2007, hlm.167.

⁴⁸ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2010, hlm.54.

penagihan pajak lampau waktu setelah 10 tahun. Artinya setelah batas waktu tersebut, wajib pajak tidak lagi mempunyai kewajiban untuk melunasi.

4. Penghapusan

Hapusnya utang pajak terjadi karena penghapusan bisa disebabkan oleh hal-hal sebagai berikut:⁴⁹ Wajib pajak meninggal dunia dengan tidak meninggalkan harta warisan dan tidak mempunyai ahli waris atau ahli waris tidak ditemukan; atau

- a. Wajib pajak tidak mempunyai harta kekayaan lagi yang dibuktikan berdasarkan surat keterangan dari pemerintah daerah setempat.
- b. Sebab lain, wajib pajak atau dokumen tidak lagi dapat ditemukan karena keadaan yang tidak dapat dihindarkan, seperti kebakaran, bencana alam, dan sebagainya.

Dalam sistem *self assessment*, penagihan pajak diperlukan apabila terdapat utang pajak yang berasal dari penetapan dari pihak otoritas perpajakan dan atas penetapan tersebut tidak dilunasi oleh wajib pajak sehingga menimbulkan utang pajak.

Selama pajak dibayar pada waktunya oleh wajib pajak, tidak akan dilakukan tindakan penagihan oleh fiskus. Tindakan penagihan pajak dilakukan apabila utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo

⁴⁹ *Ibid*, hlm. 55.

pembayaran belum dilunasi, akan dilakukan tindakan penagihan pajak. Yang dimaksud utang pajak di sini adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak atau surat sejenisnya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁵⁰

Tindakan penagihan pajak dimulai dari Penerbitan Surat Teguran, Penyampaian Surat Paksa (SP), Surat Perintah Melakukan Penyitaan (SPMP) sampai dengan eksekusi lelang yang bertujuan untuk menagih sebagian ataupun seluruh tunggakan yang belum dibayar. Atas dasar itu, maka diperlukan rangkaian kegiatan yang kontinyu dan tuntas dalam melaksanakan proses penagihan tersebut dengan penanganan administrasi yang tersusun rapi dan benar sehingga bisa memberikan data yang cepat dan akurat. Penagihan pajak juga dilakukan dengan cara penyanderaan (*gijzeling*) yang menjadi upaya terakhir dalam penagihan pajak setelah dilakukan semua upaya-upaya penagihan tersebut.

Tindakan penagihan pajak dibagi menjadi dua, yaitu penagihan pasif dan penagihan aktif. Penagihan pasif dilakukan dengan menggunakan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan (SKP), Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Banding. Jika dalam jangka

⁵⁰ Pasal 1 point 8 UU No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

waktu 30 hari belum dilunasi, maka 7 (tujuh) hari setelah jatuh tempo akan diikuti dengan penagihan pajak secara aktif yang dimulai dengan menerbitkan surat teguran.⁵¹ Penagihan pajak aktif merupakan kelanjutan dari penagihan pajak pasif, di mana dalam mengirim surat teguran, surat paksa, surat perintah melakukan penyitaan, pencegahan, penyanderaan.

Tujuan penagihan pajak adalah agar penanggung pajak melunasi utang pajaknya. dengan demikian, jika utang pajak telah dilunasi, maka serangkaian tindakan tersebut tidak dilanjutkan. Fungsi penagihan pajak adalah :

Pertama, sebagai tindakan penegakan hukum kepada wajib pajak atau penanggung pajak untuk mematuhi peraturan perundang-undangan.

Kedua, sebagai tindakan pengamanan penerimaan pajak.⁵² Tindakan penagihan pajak merupakan salah satu cara dalam memaksa kepatuhan wajib pajak. Selain itu, penagihan berfungsi mengamankan penerimaan Negara.

Bagi wajib pajak yang tidak melunasi utang pajaknya karena ketidakmampuan, maka dapat mengajukan permohonan keringanan kepada Ditjen Pajak. Dalam Undang-Undang, wajib pajak dalam keadaan tersebut dianggap memiliki itikad baik untuk melunasi utang pajaknya. Dengan demikian, Negara masih memberikan keringanan

⁵¹ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta,,2005, hlm. 174.

⁵² Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, *Op.Cit*, hlm 38.

kepadanya yaitu berupa angsuran, penundaan, pemotongan, dan sebagainya. Lain halnya dengan wajib pajak yang mampu tetapi enggan membayar, maka serangkaian tindakan penagihan pajak akan dilakukan. Wajib pajak tersebut dianggap beritikad tidak baik karena menghindari kewajiban, sehingga penagihan utang pajaknya dapat dilakukan dengan paksa sebagaimana Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan dengan Surat Paksa.

Hukum perdata merupakan hubungan hukum yang terjadi antara sesama anggota masyarakat, sedangkan hukum pajak merupakan hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara pemerintah (Ditjen Pajak) dengan masyarakat (wajib pajak). Pemungutan pajak kemungkinan didasari dengan perbuatan perdata misalnya berupa perjanjian-penjanjian, warisan, kekayaan, dan lain-lain. Seseorang yang melakukan jual beli merupakan dasar pemungutan pajak misalnya pengenaan PPN. Transaksi tersebut merupakan perbuatan hukum perdata. Perbuatan hukum ini merupakan sasaran dikenakan pemungutan pajak atas transaksi tersebut. Adapun hubungan lain, misalnya terminologi dalam hukum pajak banyak yang dipengaruhi oleh hukum perdata seperti pengertian wajib pajak yang dalam hukum perdata disebut subyek hukum walaupun memiliki pengertian yang lebih luas.⁵³

⁵³ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak Edisi 3*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm 13.

Hukum pajak termasuk bagian dari hukum administrasi sekaligus juga bagian dari hukum publik karena mengatur hubungan hukum antara penguasa dengan wajib pajak yang berkaitan dengan kepentingan publik. Sementara itu, hukum pajak dimasukkan sebagai bagian dari hukum administrasi karena berkaitan dengan hubungan hukum antara pemerintah dengan rakyat yang diperintah. Hukum Administrasi Negara diartikan juga sebagai sekumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara administrasi Negara dengan warga masyarakat, di mana administrasi Negara diberi wewenang untuk melakukan tindakan hukumnya sebagai implementasi dari kebijakan suatu pemerintahan.⁵⁴ Hubungan hukum antara pihak pemerintah dengan rakyat tersebut menempatkan para pihak dalam kedudukan yang tidak sederajat. Pemerintah selaku fiskus mempunyai kedudukan dengan kekuasaan untuk menentukan yang lebih besar dibandingkan dengan rakyat sebagai wajib pajak. Konsekuensinya adalah pemerintah bisa menentukan secara sepihak tanpa harus menunggu persetujuan dari rakyat selaku wajib pajak.⁵⁵ Kewajiban yang lahir dari undang-undang tersebut menjadikan warga selaku wajib pajak harus membayar pajak kepada negara yang diwakili oleh fiskus. Kewajiban tersebut tidak menimbulkan kontraprestasi yang dapat ditelusuri secara langsung kepada masing-masing wajib pajak,

⁵⁴ Diana Halim Koentjoro, *Hukum Administrasi*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2004, hlm. 4.

⁵⁵ Y. Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm.8

meskipun hasil pungutan pajak digunakan untuk memenuhi kepentingan umum, di mana wajib pajak termasuk di dalamnya. Dengan landasan diatas Peneliti sangat yakin bahwa teori perpajakan sangat cocok bagi Peneliti untuk menjadi *Middle Range Theori* dalam penelitian peneliti.

3. *Applied Range Theory: Teori Restitusi*

Menurut Kamus Bahasa Indonesia, restitusi adalah ganti kerugian; pembayaran kembali; penyerahan bagian pembayaran yang masih bersisa. Kaitannya dengan pajak yang kita bayar kepada Negara, restitusi adalah pembayaran kembali pajak yang telah dibayar oleh Wajib Pajak.

Menurut Djoko Muljono proses pengembalian kelebihan pembayaran pajak dapat dilakukan pada jenis pajak PPh, PPN maupun PPnBM, yang diakibatkan adanya SKPLB maupun keputusan keberatan atau banding yang mengakibatkan pajak yang dibayar lebih besar.⁵⁶ Sedangkan menurut Djuanda & Lubis menyatakan bahwa restitusi merupakan kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai terjadi karena jumlah Pajak Masukan yang dibayar lebih besar daripada jumlah Pajak Keluaran yang dipungut dalam suatu Masa Pajak.⁵⁷

Menurut Mardiasmo SKPLB adalah Surat Ketetapan Pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang seharusnya terutang atau

⁵⁶ Djoko Muljono, *Tax Planning: Menyasati Pajak dengan Bijak*, CV Andi Offset, Yogyakarta, 2008, hlm. 137

⁵⁷ Djuanda & Lubis, *Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai & Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Edisi Revisi 2011*, Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta., 2011, hlm . 121

seharusnya tidak terutang.⁵⁸

Menurut UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan UU KUP) Restitusi pajak adalah permohonan Pengembalian pembayaran pajak yang diajukan wajib pajak kepada negara, secara sederhana, dalam restitusi pajak negara membayarkan kembali atau mengembalikan pajak yang telah dibayar wajib pajak. perlu dipahami, restitusi pajak hanya terjadi jika jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang, dengan catatan wajib pajak tidak memiliki utang pajak lainnya.

Restitusi pajak bertujuan untuk melindungi hak wajib pajak. Pelaporan kelebihan pembayaran pajak ini juga Sebagai jaminan kepercayaan yang diberikan pemerintah kepada wajib pajak.

Adapun permohonan pengembalian kelebihan pajak yang dapat dikembalikan (restitusi) dalam hal berikut ini:

- a. Pajak yang lebih dibayar sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pasal 17 ayat (1) UU KUP:
- b. Pajak yang seharusnya tidak terutang sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pasal 17 ayat (2) UU KUP:
- c. Pajak yang lebih dibayar sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pasal 17B UU KUP:

⁵⁸ Mardiasmo, *Perpajakan (edisi Revisi 2008)*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, 2008.

- d. Pajak yang lebih dibayar sebagaimana tercantum dalam Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak Pasal 17C UU KUP .
- e. Pajak yang lebih dibayar sebagaimana tercantum dalam Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pajak Pasal 17D UU KUP;
- f. Pajak yang telah dibayar atas pembelian Barang kena Pajak yang dibawa ke luar Daerah Pabean oleh orang pribadi pemegang paspor luar Negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17E UU KUP dan Pasal 16E UU PPN;
- g. Pajak yang lebih dibayar sebagaimana tercantum dalam Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak Pasal 9 ayat (4c) Undang-Undang PPN
- h. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Surat Keputusan Keberatan atau Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali oleh Mahkamah Agung;
- i. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Surat Keputusan Pemberitahuan Pasal 16 UU KUP;
- j. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi atau Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP;

- k. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Surat Keputusan Pengurangan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Keputusan Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP;
- l. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Surat Keputusan Pengurangan Surat Tagihan Pajak atau Surat Keputusan Pembatalan Surat Tagihan Pajak Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP.

Hal-hal yang mendasari pengembalian Pajak seperti tersebut diatas dapat di simpulkan bahwa jika jumlah Pajak Masukan yang dibayar lebih besar daripada jumlah Pajak Keluaran yang dipungut, maka kelebihan pembayaran Pajak Masukan tersebut harus dikembalikan untuk dimasukkan kembali ke kas perusahaan. Kelebihan pembayaran Pajak Masukan pada suatu masa pajak, dapat disebabkan oleh:

- a. Jumlah Pajak Masukan lebih besar daripada jumlah Pajak Keluaran
- b. PKP melakukan kegiatan ekspor BKP yang tergolong mewah
- c. Kesalahan Pemungutan

Dalam sistem perpajakan Indonesia digunakan *self assessment system* di mana wajib pajak secara aktif menghitung dan menyeter sendiri utang pajaknya. Penghitungan tersebut dianggap benar sampai Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan keterangan yang menyatakan bahwa penghitungan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, bisa

kurang bayar maupun lebih bayar. Dalam kondisi seperti ini, *fiscus* menetapkan kembali besarnya pajak terutang sesuai dengan hasil pemeriksaan. Salah satu kemungkinan penetapan kembali oleh *fiscus* adalah adanya selisih lebih bayar apabila perhitungan dan pembayaran yang dilakukan wajib pajak lebih besar dari yang seharusnya. Dalam PPh baik itu orang pribadi maupun badan, bisa dilakukan dengan cara angsuran.

Sebagai contoh, utang pajak tahun 2010 dihitung dan disetor. Kemudian penghitungan utang pajak tahun 2011 adalah 1/12 dari tahun 2010. Dari penghitungan tersebut dapat diketahui apakah ada lebih bayar atau kurang bayar. Angsuran ini dilakukan supaya kas negara tidak kosong, karena negara membutuhkan dana untuk membiayai pemenuhan kepentingan masyarakat.

Sementara untuk PPN, biasanya sudah dipotong oleh bendahara. Kebanyakan PPN di bidang konstruksi, di mana kegiatan tersebut merupakan proyek pemerintah, maka yang memungut adalah pihak pemerintah. Seharusnya yang memungut adalah PT, tapi sekali lagi karena ini ada kaitannya dengan pemerintah. Seandainya ada kelebihan, maka wajib pajak harus mengajukan permohonan permintaan pengembalian ke Kas Negara melalui Kantor Pelayanan Pajak.

Berdasarkan ⁵⁹pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi) terjadi apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang

⁵⁹ I. Wisangeni, *PPN Pada Sektor Industri Khusus*, Mitra wacana Media, Jakarta, 2018

dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang, dengan catatan WP tidak punya hutang pajak lain. Tata cara pengembalian kelebihan pembayaran pajak:

- a. Wajib Pajak (WP) dapat mengajukan permohonan restitusi ke Direktur Jenderal Pajak (DJP) melalui KPP setempat
- b. DJP setelah melakukan pemeriksaan, menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)
- c. SKPLB diterbitkan oleh DJP paling lambat 12 bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap, kecuali untuk kegiatan tertentu ditetapkan lain dengan keputusan DJP
- d. Apabila dalam jangka waktu 12 bulan sejak permohonan restitusi, DJP tidak memberikan keputusan, maka permohonan dianggap dikabulkan, dan SKPLB diterbitkan dalam jangka waktu paling lambat 1 bulan setelah jangka waktu berakhir.

Berdasarkan landasan diatas, peneliti memilih teori restitusi sebagai *middle Range Theory* untuk mencari masalah yang peneliti teliti dengan tujuan dapat mengembangkan dan mendalami serta dapat menemukan teori baru atau memperkuat teori lama.

F. Metode Penelitian

Metode penelitian hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian *yuridis normatif*:

1. Pendekatan Penelitian

Metode yang digunakan yaitu *yuridis normatif*⁶⁰ atau penelitian hukum doktrinal (*legal research*) yang merupakan suatu penelitian hukum yang dimulai dengan melakukan penelusuran terhadap bahan-bahan hukum sebagai dasar untuk membuat keputusan hukum (*legal decision making*) terhadap kasus-kasus hukum yang konkret, 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 *normatif*.⁶¹

Seturut dengan tema penelitian dalam disertasi ini untuk menggali secara analitis guna mengkaji dan menemukan solusi atas restitusi pajak Pertambahan nilai agar tidak merugikan pendapatan Negara dan Wajib Pajak, maka Peneliti menggunakan model pendekatan penelitian yang *analytical approach* (pendekatan analitis).

Dengan model pendekatan analitis (*analytical approach*), diharapkan penelitian ini dapat memperoleh makna baru yang terkandung dalam aturan-aturan hukum untuk mengakomodasi kepentingan Wajib Pajak, terutama yang terkandung dalam asas-asas hukum mengenai solusi atas restitusi pajak

⁶⁰ Menurut Surjono Sukanto, penelitian hukum normatif meliputi penelitian terhadap asas-asas hukum, penelitian terhadap sistematika hukum, penelitian terhadap taraf sinkronisasi hukum, penelitian sejarah hukum dan penelitian perbandingan hukum, Soekanto, Soejono, *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: UI-PRESS 2005), sebagaimana dikutip oleh Ahmad Zuhdi Muhdlor, *Perkembangan Metode Penelitian Hukum*, Jurnal Hukum dan Peradilan Volume 1, Nomor 2 Juli 2012, hlm. 197-198.

⁶¹ D.Simos, Kitab Pelajaran Hukum Pidana (*Leerboek van Het Nederlanches Straftrecht*), cet.1, CV Pionir Jaya, Bandung, 1992, hlm.195

Pertambahan nilai agar tidak merugikan pendapatan Negara dan Wajib Pajak dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, yang di ubah menjadi Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan terakhir di rubah dengan UU No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

Sebagai konsekuensi metode pendekatan penelitian disertasi ini, di tujukan untuk menjawab rumusan masalah *a quo* tidak hanya disandarkan pada ilmu hukum saja melainkan mengikut sertakan perspektif pajak yang akan peneliti gali dari jurnal-jurnal atau bahan-bahan pustaka terutama yang menyangkut mengenai restitusi pajak.

2. Spesifikasi Penelitian

Penelitian ini termasuk penelitian hukum dengan *spesifikasi critical legal study*. Adapun spesifikasi penelitian *critical legal study* adalah penelitian yang berusaha untuk menambatkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dikaitkan dengan teori-teori dan asas-asas hukum praktik pelaksanaan hukum positif yang menyangkut permasalahan.⁶²

Mengacu kepada pembahasan dalam penelitian ini, peneliti menempatkan penelitian ini sebagai penelitian yang berorientasi perubahan yaitu penelitian

⁶² Ronny Hanitjo Soemitro, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Bandung, 1988, hlm. 35.

yang mengevaluasi ketentuan yang sedang berlaku dan merekomendasikan perubahan terhadap peraturan mana pun yang dibutuhkan.⁶³

3. Jenis dan Sumber Bahan Hukum

Dalam melakukan penelitian untuk penyusunan disertasi ini, peneliti menggunakan jenis penelitian kepustakaan. Adapun data yang akan digunakan dalam penelitian ini bersumber pada data sekunder, meliputi bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier.⁶⁴

Bahan hukum primer dalam penelitian ini adalah berbagai peraturan perundang-undangan, antara lain Undang Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 beserta amandemennya, Undang- undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, yang kini telah di ubah menjadi Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang saat ini dirubah dengan UU No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, Kitab Undang-undang Hukum Pidana, Peraturan Menteri Keuangan, Surat Edaran atau Peraturan Direktorat Jenderal Pajak yang mengatur mengenai restitusi Pajak Pertambahan Nilai.

⁶³ Abdulkadir Muhammad, *Hukum dan Penelitian Hukum, cet. I*, PT Citra Aditya bakti, Bandung, 2004, hlm. 52.

⁶⁴ *Ibid.*, hlm. 12.

Sebagai bahan hukum sekunder, penelitian akan menggunakan bahan-bahan hukum yang memberi penjelasan terhadap bahan hukum primer, seperti buku ilmu hukum, jurnal hukum, laporan hukum dan media cetak atau elektronik. Sedangkan untuk bahan hukum tersier (*tertiary law material*), penelitian akan menggunakan bahan hukum yang memberi penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti kamus hukum dan ensiklopedia.

4. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Dalam penelitian ini, metode pengumpulan data yang peneliti lakukan adalah dengan :

1. Studi kepustakaan, dengan mengkaji informasi tertulis mengenai hukum yang berasal dari berbagai sumber dan dipublikasikan secara luas serta dibutuhkan dalam penelitian hukum normatif.
2. 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.

⁶⁵ *Ibid*, hlm. 82.

5. *Teknik Analisa Bahan Hukum*

Analisis data sebagai tindak lanjut proses pengolahan data yang merupakan kinerja seorang peneliti yang memerlukan ketelitian, dan pencurahan daya pikir secara optimal.⁶⁶

Tidak akan ada penelitian yang dapat berlangsung secara benar apabila tidak memanifestasikan penalaran yang benar dan ketaatan yang benar pada hukum-hukum logika.⁶⁷

Pada penelitian ini yang merupakan penelitian hukum normatif, peneliti melakukan kegiatan pengolahan data dengan menarik asas-asas hukum, yang dilakukan terhadap hukum positif tertulis dan tidak tertulis dengan menganalisis permasalahan berkisar dari asas hukum mana. Kemudian, peneliti akan melakukan mengumpulkan peraturan perundang-undangan dalam bidang tertentu atau beberapa bidang yang saling berkaitan dan menjadi pusat penelitian. Kemudian, penelitian juga akan dilakukan dengan meninjau peraturan perundang-undangan beserta teori hukum yang bersangkutan.

Hal-hal tersebut tentunya akan lebih dialami oleh peneliti dengan melakukan *survey* buku dan *survey* artikel, kemudian membaca bagian demi bagian baik buku maupun artikel. Setiap langkah dalam analisis terhadap data-data yang peneliti kumpulkan akan dilakukan secara sistematis agar peneliti dapat menganalisa setiap bahan pustaka dengan benar.

⁶⁶ Bambang Waluyo, *Penelitian Hukum Dalam Praktek*, Sinar Grafika, Jakarta, 1991, hlm.77.

⁶⁷ Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, cet.I, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007, hlm.9.

BAB II

LANDASAN TEORI UNTUK MEWUJUDKAN PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

A. Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Pengajuan Restitusi

Perlindungan hukum diartikan bahwa hukum melindungi kepentingan seseorang dengan cara mengalokasikan suatu kekuasaan kepadanya untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut. Pengalokasian kekuasaan ini dilakukan secara terukur, dalam arti, ditentukan keluasaan dan kedalamannya. Kekuasaan yang demikian itulah yang disebut hak. Tetapi tidak di setiap kekuasaan dalam masyarakat bisa disebut sebagai hak, melainkan hanya kekuasaan tertentu yang menjadi alasan melekatnya hak itu pada seseorang.⁶⁸ Teori tentang perlindungan hukum bagi hak-hak rakyat dikemukakan oleh *John Locke* tahun 1691 dalam teori kontrak social sebagaimana dikutip dalam buku *Bernard L Tanya*, dkk, menyatakan bahwa ketika membentuk negara dalam teori kontrak sosial, hak-hak tersebut tidak ikut diserahkan kepada penguasa ketika kontrak sosial dilakukan. Oleh karena itu kekuasaan penguasa yang diberikan lewat kontrak sosial, dengan sendirinya tidak mungkin bersifat mutlak. Kalau begitu adanya kekuasaan tersebut justru untuk melindungi hak-hak kodrat dimaksud dari bahaya-bahaya yang mungkin mengancam, baik yang datang dari dalam maupun dari luar. Begitulah, hukum yang dibuat dalam negara pun bertugas melindungi hak-hak

⁶⁸ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2000, hlm 53

dasar tersebut.⁶⁹ Selanjutnya *John Locke* berpendapat bahwa “*governments cannot be supported without great charge, and it is fit everyone who enjoys his share of the protection, should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it. But still it must be with his consent, i.e. the consent of the majority, giving it either by themselves, or their representatives chosen by them: for if any one shall claim a power to lay and levy taxes on the people*”.⁷⁰

Pendapat ini menyatakan bahwa pemerintah tidak dapat berjalan tanpa didukung biaya besar, dan tepat jika semua masyarakat yang menikmati bagian dari perlindungan, harus membayar dari proporsinya untuk pemeliharaan itu. Tetapi hal ini tetap harus dengan persetujuan masyarakat tersebut, (melalui persetujuan dari mayoritas, atau masing-masing, atau wakil yang mereka pilih). Dengan demikian pemerintah tidak dapat meng-claim kekuasaan memungut pajak kepada masyarakat, kecuali atas persetujuan masyarakat itu sendiri.

Selain pendapat *John Locke* Peneliti juga akan menggunakan teori dari Satjipto Rahardjo yang mengatakan perlindungan hukum adalah adanya upaya melindungi kepentingan seseorang dengan cara mengalokasikan suatu Hak Asasi Manusia kekuasaan kepadanya untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut.

Hukum pajak termasuk dalam lingkup hukum publik, karena mengatur hubungan hukum antara negara dengan rakyatnya. Hukum publik mengatur kepentingan umum, seperti hubungan warga negara dengan

⁶⁹ Bernard L Tanya, dkk, *Teori Hukum : Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2013,hal 67

⁷⁰ *Ibid* , hlm 8

negara. Ia berurusan dengan sekalian hal yang berhubungan dengan masalah kenegaraan serta bagaimana negara itu menjalankan tugasnya.⁷¹

Dalam hukum pajak juga terdapat hukum administrasi negara, yang mengatur tentang tata cara dan prosedur administrasi untuk dilakukannya Restitus Pajak.

Kepastian menjadi hal penting di samping rasa keadilan, mengingat masih ada penetapan pajak yang dibuat oleh pejabat pajak, bukan saja tidak tepat tetapi juga tidak adil, sehingga pengajuan keberatan atau banding selalu bermuara kepada pengadilan pajak. Sementara itu, pengadilan pajak sebagai pengadilan khusus harus pula ditinjau sehubungan putusan pengadilan pada tingkat pertama dan terakhir ada pada Mahkamah Agung, bukan pada pengadilan pajak sebagai pengadilan khusus. Amandemen terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan tersebut pada intinya mengubah tarif, subjek dan objek pajak agar lebih bersifat kompetitif. Hal lain adalah percepatan proses restitusi, memperpendek waktu penyimpanan dokumen dan penetapan waktu serta metode pembayaran.

1. Perlindungan Hukum menurut Undang-Undang Dasar

Perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dan Penanggung Pajak merupakan perlindungan kepentingan perorangan yang bertanggung dengan adanya penggunaan kewenangan pemerintahan.

Alinea IV dalam Bagian Pembukaan UUD 1945 menyatakan :⁷²

⁷¹ Satjipto Rahardjo. *Op.cit.* hal 73

“...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 atau 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.

Pajak sesuai tujuannya, merupakan salah satu sumber penerimaan Negara yang memainkan peranan yang semakin penting. Hal ini dapat dilihat dari proporsi penerimaan pajak di APBN yang semakin dominan. Kondisi ini tidak boleh luput dari perhatian pemerintah, apalagi kedepannya kebutuhan pendanaan pemerintah akan semakin besar. Jika pemerintah masih ingin mempertahankan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara yang dominan, maka pemerintah harus mendorong partisipasi publik dalam bidang perpajakan. Hal ini dilakukan dengan memastikan bahwa wajib pajak atau penanggung pajak mendapatkan perlakuan yang baik, adil dan wajar sehingga mereka tidak menganggap pemenuhan kewajiban perpajakan sebagai beban

⁷² UUD 1945

yang berat dan kesadaran untuk membayar pajak juga semakin meningkat. Hal ini penting, terutama dengan diterapkannya *self assessment system* yang menuntut Wajib Pajak atau Penanggung Pajak untuk berperan aktif dan jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

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 Di lain pihak, kepentingan publik juga harus diperhatikan. Yang dimaksud dengan kepentingan publik disini adalah kepentingan masyarakat luas dalam berbangsa dan bernegara. Jika kepercayaan yang diberikan kepada Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dalam *self assessment system* disalahgunakan, seperti penggelapan pajak, penggunaan faktur fiktif, pemalsuan dokumen, manipulasi jumlah utang pajak, dan sebagainya, maka hal itu akan menimbulkan kerugian bagi negara dan juga bagi kepentingan masyarakat pada umumnya. Oleh karena itu, pembelajaran pajak (*tax education*) memainkan peranan yang penting dalam

self assessment system guna menumbuhkan dan mendorong kesadaran Wajib Pajak dan Penanggung Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dengan baik dan benar tanpa merasa tertekan ataupun terpaksa.

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 dibidang 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.

2. Perlindungan Hukum menurut Undang-Undang Perpajakan

Sengketa pajak meliputi sengketa yang diajukan keberatan, banding, dan gugatan pada peradilan pajak. Keberatan masuk sebagai bagian dari sengketa pajak karena tanpa keberatan tak ada banding. Banding sebagai bagian dari sengketa pajak pada hakikatnya bermula dari keberatan yang penyelesaiannya pada Direktorat Jenderal Pajak. Direktorat Jenderal Pajak sebagai gerbang pertama dalam peradilan pajak melakukan penghitungan dan penetapan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Dalam hal pemeriksaan pajak, Direktorat Jenderal Pajak telah menyiapkan suatu sistem seleksi dan standar penilaian dengan mendasarkan kepada kriteria tertentu yang disusun dengan menggunakan variabel-variabel yang terukur dalam suatu program aplikasi komputer yang dapat digunakan

sebagai alat untuk menghitung skor risiko tertentu terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak. Sistem penilaian ini disebut sebagai Sistem Kriteria Seleksi. Sejumlah variabel yang digunakan diantaranya adalah data yang terdiri dari elemen-elemen yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak.⁷³

Direktorat Jenderal Pajak seharusnya dapat menekan berkas yang menumpuk di Lembaga Peradilan Pajak. Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan evaluasi terhadap pegawainya dalam penghitungan serta penetapan pajak. Pasal 36 A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa:

- (1) Pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung dan menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- (2) Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya dengan sengaja bertindak di luar kewenangannya yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dapat diadukan ke unit internal kementerian keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaa dan investigasi dan apabila terbukti melakukannya dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang- undangan.

⁷³ Hanantha Bwoga, “Pemeriksaan Pajak (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontroversi”, Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, Dan Keuangan Publik, Vol.1 No. 2 Juli 2006, hlm 136.

- (3) Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya terbukti melakukan pemerasan dan pengancaman kepada wajib pajak untuk menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 B Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- (4) Pegawai pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seorang untuk memberikan sesuatu, untuk membayar atau menerima pembayaran, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri, diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan perubahannya.
- (5) Pegawai pajak tidak dapat dituntut, baik secara perdata maupun pidana, apabila dalam melaksanakan tugasnya didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Penerapan Pasal 36 A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat mendukung usaha Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan evaluasi pada kinerja pegawai di lingkungan peradilan pajak. Pasal ini bertujuan sebagai fungsi kontrol dalam bentuk sanksi atas pelanggaran serta perlindungan bagi pegawai Direktorat Jenderal Pajak dalam menjalankan tugasnya. Penerapan Pasal 36 A tersebut tidak cukup apabila tidak diimbangi dengan pengawasan langsung di

lapangan. Pengawasan langsung di lapangan paling tidak dapat mengurangi terjadinya indikasi pelanggaran-pelanggaran yang ada.

Lembaga Peradilan Pajak sebagai lembaga peradilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak membatasi ruang gerak *yusticiabelen* (pencari keadilan) dan tidak sesuai dengan asas-asas di dalam peradilan administrasi karena tidak ada jalur yang dapat ditempuh lagi oleh *yusticiabelen* (pencari keadilan) meskipun pada Lembaga Peradilan Pajak dimungkinkan sengketa pajak diselesaikan melalui Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung, tetapi pengajuan upaya hukum peninjauan kembali (PK) bukan hal yang mudah karena harus memenuhi persyaratan-persyaratan tertentu, yaitu:⁷⁴

1. Apabila putusan Lembaga Peradilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
2. Apabila terdapat bukti-bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Lembaga Peradilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
3. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak.

⁷⁴ Lihat Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

4. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
5. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut Paulus Effendi Lotulung bahwa jika ingin menilai kualitas seorang hakim bisa diteliti dari putusan-putusannya tersebut, yaitu dengan cara eksaminasi putusan. Secara umum yang dimaksud eksaminasi adalah menguji kembali putusan hakim dengan melihat isi dari putusan tersebut.⁷⁵ Eksaminasi putusan biasanya dilakukan oleh pimpinan lembaga peradilan atas putusan hakim bawahannya sebagai bagian dari sistem pengawasan dan penilaian hakim tersebut. Dalam kaitan ini, eksaminasi dilakukan untuk mencari atau menemukan berbagai permasalahan dalam pertimbangan hukum maupun putusan hakim terutama menyangkut penerapan hukum materiel maupun formilnya dalam kerangka penilaian secara objektif menyangkut perkara yang bersangkutan.⁷⁶

Pasal 24 ayat (1) UUD 1945 telah menjamin pelaksanaan objektivitas peradilan sebagai sarana untuk mendapatkan keadilan dan kepastian hukum, yaitu sebagai berikut:

Kekuasaan Kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan.

⁷⁵ “Cari Hakim Jujur Lewat Eksaminasi Putusannya”, dalam <http://www.hukumonline.com/berita/baca/hol7458/cari-hakim-jujur-lewat-eksaminasi-putusannya>, Akses 06 Juni 2020.

⁷⁶ Wildan Suyuthi Mustofa, *Kode Etik Hakim, Edisi Kedua Cetakan ke-1*, Kencana, Jakarta, 2013, hlm 104

Menurut pasal ini, kekuasaan kehakiman:⁷⁷

- (1) Merupakan kekuasaan yang merdeka, artinya kekuasaan kehakiman yang bebas, tidak tergantung kepada kekuasaan lain;
- (2) Kekuasaan menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan, agar ketertiban masyarakat dapat tercipta dan ketertiban masyarakat terpelihara.

Pasal 1 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman juga menegaskan sebagai berikut:

Kekuasaan Kehakiman adalah kekuasaan Negara yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 demi terselenggaranya Negara Hukum Republik Indonesia.

Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak juga telah menjamin objektivitas peradilan pajak dalam penyelesaian sengketa pajak. Hal ini dapat dilihat dalam ketentuan sebagai berikut:

1. Pembinaan yang dilakukan oleh Mahkamah Agung dan Departemen Keuangan terhadap Lembaga Peradilan Pajak tidak boleh mengurangi kebebasan hakim dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak.⁷⁸
2. Pembinaan dan pengawasan terhadap hakim oleh Mahkamah Agung tidak boleh mengurangi kebebasan hakim dalam memeriksa dan

⁷⁷. M. Yahya Harahap, *Kekuasaan Mahkamah Agung Pemeriksaan Kasasi Dan Peninjauan Kembali Perkara Perdata*, Sinar Grafika, Jakarta, 2008, hlm 1.

⁷⁸ Lihat Pasal 5 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

memutus sengketa pajak.⁷⁹

Pasal 76 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak menyebutkan bahwa Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian. Objektivitas dalam putusan peradilan pajak secara normatif tertuang dalam Pasal 78 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak yang menyatakan bahwa putusan Lembaga Peradilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim. Tujuan rumusan Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak adalah untuk mewujudkan suatu ketentuan yang semaksimal mungkin dapat menjamin tegaknya kebenaran sejati serta tegaknya keadilan dan kepastian hukum.⁸⁰

Hakim harus impartial tidak boleh memihak dan harus menolak intervensi dari pihak manapun. Hakim Lembaga Peradilan Pajak memutus perkara berdasarkan keyakinannya yang bukan berarti perasaan hakim pribadi sebagai manusia akan tetapi keyakinan hakim yang didukung oleh alat bukti yang sah menurut undang-undang dalam rangka mewujudkan objektivitas peradilan pajak dengan menerapkan Pasal 78 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak dan putusannya itu dipertanggungjawabkan kepada Tuhan Yang Maha Esa sebagaimana Pasal 84 Undang-Undang Lembaga Peradilan

⁷⁹ Lihat Pasal 11 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

⁸⁰ Lihat Penjelasan Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Pajak bahwa putusan diberi irah-irah Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa.

Fokus utama dalam pembuktian di dalam peradilan pajak adalah surat atau tulisan. Pasal 70 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak menyebutkan bahwa surat atau tulisan yang dapat digunakan sebagai alat bukti adalah terdiri dari:

1. Akta autentik, yaitu surat yang dibuat oleh atau dihadapan pejabat umum, yang menurut peraturan perundang-undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
2. Akta di bawah tangan yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
3. Surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang;
4. Surat-surat lain atau tulisan yang tidak termasuk huruf a, huruf b, dan huruf c yang ada kaitannya dengan Banding atau Gugatan.

Berdasarkan hal tersebut diatas dapat dikatakan bahwa untuk mencapai acara peradilan perpajakan yaitu untuk mencari kebenaran, diperlukan adanya pembuktian. Pembuktian adalah upaya mengkonstatasi peristiwa untuk dibuktikan kebenarannya. Dalam mengambil putusan untuk mencari

kebenaran itu maka hakim memutus perkara berdasarkan pemeriksaan dan hasil pemeriksaan dalam persidangan. Putusan diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim. Hakim peradilan pajak diharapkan dapat menjatuhkan putusan berdasarkan hukum yang berlaku dan juga berdasarkan keyakinan yang seadil-adilnya serta memberikan manfaat bagi masyarakat, sehingga hukum pajak dan Lembaga Peradilan Pajak akan dapat berfungsi sebagai penggerak masyarakat dalam pembangunan dan pembinaan tertib hukum pajak.

Dalam konteks putusan hakim peradilan, yang sering disinggung-singgung adalah berupa keadilan prosedural (*procedural justice*) dan keadilan substansi (*substantive justice*). Dalam tataran ideal, untuk mewujudkan putusan hakim yang memenuhi harapan pencari keadilan yang mencerminkan nilai-nilai hukum dan rasa keadilan masyarakat, ada beberapa unsur yang harus dipenuhi dengan baik. *Gustav Radbruch* mengemukakan idealnya dalam suatu putusan harus memuat *idee des recht*, yang meliputi 3 (tiga) unsur yaitu keadilan (*Gerechtigkeit*), kepastian hukum (*Rechtlichkeit*) dan kemanfaatan (*Zweckmassigkeit*).⁸¹ Dalam putusan hakim terkandung adanya *ratio decidendi* dan *obiter dicta*. *Ratio decidendi* adalah ketentuan hukum atau proposisi yang diciptakan oleh lembaga peradilan atau ketentuan hukum yang harus ditetapkan untuk kasus-kasus yang dihadapi dan di samping itu hakim juga dapat mengemukakan penalaran hukum pada umumnya yang

⁸¹ Bambang Sutiyoso, "Mencari Format Ideal Keadilan Putusan Dalam Peradilan", dalam <http://law.uii.ac.id/images/stories/Jurnal%20Hukum/6%20Bambang%20Sutiiyoso.pdf>, Akses 10 November 2020.

menyangkut situasi yang bersifat hipotesis (*obiter dicta*). Hal terakhir ini mempunyai nilainya sendiri dalam rangka keseluruhan proses penerapan hukum dalam kasus-kasus konkret yang dihadapi oleh hakim.⁸²

3. Perlindungan Hukum Preventif dalam Pajak

Perlindungan hukum preventif dilakukan sebagai upaya pencegahan agar tidak terjadi benturan kepentingan. Benturan kepentingan yang dimaksud, misalnya, adalah benturan kepentingan antara Wajib Pajak dan Penanggung Pajak disatu pihak dengan publik di pihak lain. Oleh karena itu, perlindungan hukum preventif merupakan sesuatu yang sangat penting untuk dilakukan, sehingga harus mendapatkan perhatian penuh. Sedapat mungkin, benturan kepentingan sekecil apapun harus dihindarkan.

Upaya pencegahan tersebut dapat dilakukan antara lain melalui peran serta masyarakat dalam penyusunan peraturan perundang-undangan. Penyusunan peraturan perundang-undangan dibidang pajak merupakan proses yang sangat strategis guna meminimalkan terjadinya benturan kepentingan semacam itu.

Pasal 23A UUD 1945 menyatakan bahwa :

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang”.

Pajak harus diatur dengan Undang-undang karena pajak, pada dasarnya adalah peralihan kekayaan rumah tangga dari anggota masyarakat ke rumah

⁸² Satjipto Rahardjo, *Ilmu Op.cit*, hlm 114.

tangga negara, yang dari sisi ekonomi mikro dapat dipandang sebagai pengurangan daya beli, pengurangan kekayaan, atau bahkan pengurangan kesejahteraan dari anggota masyarakat sebagai Wajib Pajak. Peralihan kekayaan semacam itu memerlukan persetujuan dari Wajib Pajak sebagai pemilik awal dari kekayaan yang dialihkan tersebut. Oleh karena itu, mekanisme Undang-Undang dipakai, karena setiap Undang-Undang harus ditetapkan dengan persetujuan dan oleh Dewan Perwakilan Rakyat yang merupakan wakil rakyat. Persetujuan yang diberikan oleh Dewan Perwakilan Rakyat dianggap mewakili persetujuan dari rakyat, termasuk Wajib Pajak atau Penanggung Pajak.

Yang menjadi pertanyaan adalah apakah persetujuan yang diberikan oleh Dewan Perwakilan Rakyat memang benar-benar sudah mewakili kehendak, aspirasi, dan kepentingan rakyat, termasuk Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Memang, tidak tertutup kemungkinan bahwa apa yang diputuskan oleh Dewan Perwakilan Rakyat berbeda dengan kemauan rakyat yang diwakilinya. Hal itu perlu disadari karena yang digunakan di Indonesia. Oleh karena itu, kepekaan dan kemampuan anggota Dewan Perwakilan Rakyat untuk menyerap aspirasi dan keinginan rakyat serta menyelami kehidupan mereka mutlak diperlukan.

Dengan adanya kelemahan tersebut, maka sesuai dengan asas keterbukaan, penyusunan ketentuan di bidang perpajakan seharusnya diinformasikan kepada masyarakat. Selain itu, elemen-elemen masyarakat juga perlu diberikan peluang untuk menyampaikan masukannya, misalnya

melalui *public hearing*. Dengan demikian, aspirasi rakyat termasuk Wajib Pajak akan dapat diserap dengan lebih baik oleh para anggota Dewan Perwakilan Rakyat.

Dit.Jend. Pajak diharapkan bisa menjadi pelopor yang berperan aktif dalam memberikan informasi perpajakan sejak dini kepada masyarakat. Hal ini dapat dilakukan dengan memuat informasi tersebut disitus *website*-nya, di jurnal perpajakan, Perkembangan yang pesat dari media elektronik dan media informasi seperti internet juga dapat dimanfaatkan guna memberikan akses mengenai informasi awal akan ketentuan yang baru dibidang perpajakan kepada masyarakat. Media tersebut juga dapat dimanfaatkan sebagai sarana masyarakat untuk memberikan masukan. Dengan demikian, media tersebut berfungsi sebagai publikasi dini mengenai kebijakan yang akan diambil di bidang perpajakan, sebagai perwujudan demokratisasi dan keterbukaan dalam perpajakan, serta sebagai sarana guna memperkecil kemungkinan terjadinya benturan kepentingan. Selain itu, diharapkan bahwa dengan pemberian akses kepada masyarakat dalam hal regulasi dibidang perpajakan tersebut, kepercayaan rakyat kepada pemerintah akan semakin meningkat, karena pemerintah telah melibatkan rakyatnya dalam pengambilan kebijakan.

Saat ini sudah bukan waktunya lagi, dimana pemerintah merasa perlu menutup-tutupi informasi yang seharusnya diketahui oleh publik. Sangat disayangkan jika pemerintah memberlakukan ketentuan baru yang bersifat mengejutkan masyarakat, karena mereka tidak mengetahui sama sekali mengenai rencana tersebut. Meskipun pemberian peluang kepada publik

untuk terlibat dalam penyusunan Undang-Undang memiliki konsekuensi tertentu, seperti munculnya reaksi penolakan, namun diharapkan bahwa masalah ini dapat diselesaikan melalui komunikasi yang baik antara pemerintah, anggota Dewan Perwakilan Rakyat, dan masyarakat.

Sangat disayangkan bahwa pada kenyataannya sering kali terjadi, dimana penyusunan suatu peraturan tidak diinformasikan secara terbuka kepada masyarakat sejak tahap awal. Bahkan, ketika suatu rancangan Undang-undang sudah selesai dibuat oleh pemerintah dan sedang diajukan ke Dewan Perwakilan Rakyat untuk persetujuan, rancangan tersebut masih sulit untuk diakses oleh masyarakat luas. Oleh karena itu seharusnya pemerintah dan DPR tidak ada salahnya melibatkan media lain yang memungkinkan untuk diakses oleh masyarakat luas, bukan hanya ketika suatu rancangan saja yang mudah diakses, sehingga respon yang akan diberikan masyarakat berupa masukan, kritikan, pertanyaan, maupun tanggapan merupakan hal yang berharga bagi si penyusun peraturan itu sendiri.

Penggunaan *self assessment system* untuk beberapa jenis pajak dan kecenderungan pemerintah untuk memperluas penggunaan sistem tersebut untuk jenis-jenis pajak lain, dalam konteks yuridis, merupakan perlindungan hukum preventif di bidang pajak bagi Wajib Pajak dan Penanggung Pajak. Hal ini disebabkan karena dalam system tersebut, Wajib Pajak dan Penanggung Pajaklah yang menghitung dan menetapkan sendiri besarnya utang pajak yang merupakan dasar bagi pembayaran pajak. Dengan demikian, peluang Wajib Pajak dan Penanggung Pajak diperlakukan tidak

adil oleh fiskus menjadi semakin kecil.

Namun, persoalan yang dihadapi adalah bahwa sering kali fiskus menilai SPT yang diisi oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak keliru. Padahal, kekeliruan tersebut tidak semata-mata hanya disebabkan oleh kesengajaan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak, kekeliruan tersebut dapat terjadi karena hal-hal lain, seperti peraturan yang kurang jelas, peraturan yang memungkinkan terjadinya multitafsir, peraturan yang kurang disosialisasikan sehingga tidak diketahui oleh Wajib Pajak dan lain sebagainya.

Hal tersebut seharusnya disadari oleh pihak fiskus dan bukan seolah-olah “dimanfaatkan” untuk mencari keuntungan. Sehingga keluhan bahwa pengisian SPT oleh Wajib Pajak sering kali dianggap tidak benar oleh fiskus, bahkan meskipun Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang bersangkutan sudah menyewa jasa konsultan pajak,⁸³ tidak lagi terdengar. Di pihak lain, Wajib Pajak dan Penanggung Pajak juga bertanggung jawab untuk mengetahui dan memahami peraturan-peraturan yang berlaku di bidang perpajakan agar dapat mengisi SPT dengan benar.

Penyelenggaraan pemerintah yang transparan, bukan hanya di bidang pemerintahan umum saja, melainkan juga di sektor-sektor lain seperti pajak. Hal ini dapat diwujudkan, misalnya, dengan memberikan akses informasi mengenai regulasi di bidang perpajakan. Informasi yang diberikan seharusnya tidak hanya terbatas pada formulir SPT dan layanan konsultasi semata seperti yang saat ini tersedia di *website*-nya Direktorat Jenderal Pajak,

⁸³ Harian Umum Kompas, Tanggal 26 November 2005 Yang Dikutip Di Dalam Tesis Charles Yang Berjudul Analisis Yuridis Perlindungan Hukum Terhadap Hak Wajib Pajak Menurut Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Nomor 16 Tahun 2009

melainkan juga mencakup informasi mengenai berbagai ketentuan yang ada, mulai dari Undang-Undang sampai surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Dengan demikian, masyarakat memiliki kesempatan untuk mempelajari dan memahami ketentuan-ketentuan tersebut.

Pemahaman masyarakat, khususnya Wajib Pajak, sangat penting dalam implementasi *self assessment system* yang sekaligus juga merupakan *self payment system*, bagaimana wajib Pajak diharapkan dapat mengisi SPT dengan benar jika mereka tidak memahami peraturan dan ketentuan yang berkaitan dengan pengisian SPT. Dengan demikian, pemberian akses informasi merupakan hak Wajib Pajak yang harus dipenuhi agar mereka dapat memenuhi kewajibannya di bidang perpajakan. Sehingga, kepercayaan yang diberikan kepada Wajib Pajak dalam *self assessment system* disertai dengan pemahaman masyarakat akan ketentuan yang berlaku.

Prinsip dasar dari sebuah keterbukaan adalah, rakyat mengetahui apa yang akan diputuskan dan dilakukan pemerintah. Setelah mengetahui, rakyat juga ikut memikirkan dan memutuskan. Bila rakyat sendiri terlibat dalam pengambilan keputusan, maka tentu juga dapat dimintai pertanggungjawaban dalam pelaksanaan. Oleh karena itu, keterbukaan sejalan dengan prinsip demokrasi.

Memang harus diakui bahwa untuk melaksanakan hal tersebut diatas tidaklah mudah. Peraturan di bidang pajak begitu dinamis dan jumlahnya juga banyak. Hal ini tidak dapat dihindari, mengingat bahwa setiap Undang – Undang di bidang perpajakan memerlukan pengaturan lebih lanjut agar

Undang – Undang tersebut dapat dilaksanakan dengan baik. Hal ini berarti bahwa dibutuhkan pemutakhiran secara berkala dan kontinu atas informasi yang disajikan di *website* Direktorat Jenderal Pajak agar hal ini menjadi perhatian aparat pajak ke depan, sehingga *webstite* tersebut dapat dijadikan pegangan, baik oleh *website* fiskus sendiri maupun oleh Wajib Pajak.

4. Perlindungan Hukum Represif dalam Pajak

Berbeda dengan perlindungan hukum preventif yang bersifat mencegah kemungkinan terjadinya benturan kepentingan, perlindungan hukum represif merupakan instrument di bidang hukum yang diperlukan guna mencari penyelesaian ketika telah terjadi benturan kepentingan. Dalam bidang pajak, benturan kepentingan dapat terjadi antara lain karena perbedaan penafsiran dan pendapat antara Wajib Pajak dan Penanggung Pajak di satu pihak dengan fiskus di pihak lain mengenai ketentuan perpajakan.

Penyelesaian terhadap perbedaan pendirian atau penafsiran tersebut harus mengarah pada perlakuan yang adil bagi kedua belah pihak. Dalam hal ini, pihak Wajib Pajak atau penanggung pajak dapat menggunakan upaya hukum yang tersedia seperti keberatan, banding, atau juga gugatan. Keberatan yang diajukan terhadap ketetapan Pajak Pusat disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak, di mana Wajib Pajak berdomilisi atau berkedudukan. Sementara, untuk Pajak Daerah, keberatan dapat diajukan kepada Kepala Daerah, di mana pajak daerah tersebut terutang. Menurut Undang- Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara, pengajuan keberatan dikategorikan sebagai upaya administratif atau

penyelesaian sengketa administrasi yang dilakukan di lingkungan pemerintah sendiri.

Dengan kata lain, yang dapat menyelesaikan sengketa adalah aparat pemerintah sendiri. Untuk pajak pusat, maka yang berwenang untuk memeriksa, memutuskan, dan menyelesaikan masalah tersebut adalah Direktur Jendral Pajak ataupun jajarannya. Sementara untuk pajak Daerah, yang berhak untuk memeriksa, memutuskan, dan menyelesaikannya adalah kepala Daerah yang bersangkutan, yakni Bupati/walikota jika berkaitan dengan Pajak Kabupaten/Kota dan Gubernur jika berkaitan dengan pajak Provinsi.

Pengajuan keberatan tersebut harus menguraikan alasannya sesuai dengan penafsiran dan pendapat Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap ketentuan yang berlaku. Misalnya saja, jika keberatan tersebut menyangkut besarnya pajak, maka dalam keberatan tersebut harus disertakan perhitungan pajak menurut pendapat Wajib Pajak dan Penanggung Pajak berdasarkan peraturan yang berlaku. Perhitungan tersebut kemudian akan diperiksa dan dinilai oleh pihak fiskus yang dalam hal ini adalah jajaran direktorat Jendral Pajak ataupun Pemerintah Daerah.

Jika ternyata upaya pengajuan keberatan tersebut masih belum dapat menyelesaikan sengketa dibidang pajak secara tuntas, maka Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dapat mengajukan upaya hukum lanjutan, yaitu banding. Upaya banding terhadap sengketa pajak diajukan ke Pengadilan Pajak yang hanya ada satu di seluruh Indonesia, yakni di Jakarta.

Berbeda dengan upaya pengajuan keberatan, dimana penyelesaian sengketa pajak di pengadilan Pajak secara langsung dilakukan oleh aparat peradilan (hakim) yang mengemban fungsi yudisial. Sementara itu, pada tingkat banding, yang diperiksa adalah keputusan atas pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak yang keputusannya tidak sesuai dengan keinginan Wajib Pajak. Dengan demikian, cakupan materi pemeriksaan pun berbeda secara teoritis. Dalam pemeriksaan pada pengajuan keberatan, materi pemeriksaan dapat lebih komprehensif dan tidak hanya terbatas pada pemeriksaan dari sisi hukumnya saja melainkan lebih luas karena mencakup masalah kelayakan dari suatu kebijaksanaan. Sementara itu, pemeriksaan Perkara Banding oleh Hakim di Pengadilan Pajak, dilakukan sebatas pada sisi hukumnya saja, Karena hakim hanya dapat memeriksa aspek yuridisnya saja.

Jika ternyata Wajib Pajak tidak atau belum merasa puas atas putusan banding di Pengadilan Pajak, maka Wajib Pajak tersebut masih dapat melakukan upaya hukum lebih lanjut dengan mengajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Permohonan Peninjauan Kembali tersebut harus memenuhi syarat-syarat yang berkaitan dengan alasan khusus sebagaimana ditentukan dalam UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. Dengan demikian, tidak setiap sengketa di bidang pajak dapat diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Alasan-alasan yang dapat digunakan sebagai dasar pengajuan permohonan Peninjauan Kembali meliputi :

- a. Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- b. Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- c. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih daripada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 Ayat (1) huruf (b) dan huruf (c);
- d. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
- e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Disamping persyaratan yang telah disebutkan itu, pengajuan Peninjauan Kembali hanya dapat dilakukan atas putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Dengan demikian, Peninjauan Kembali itu tidak diajukan terhadap semua sengketa di bidang pajak. Hal ini berfungsi sebagai filter bagi perkara- perkara yang harus ditangani oleh Mahkamah Agung, mengingat banyaknya perkara yang harus ditangani oleh lembaga tersebut dan beban tugasnya untuk membina lembaga peradilan dan hakim di seluruh Indonesia. Pembatasan terhadap pengajuan Peninjauan Kembali dibidang pajak ini dapat dipandang sebagai sesuatu yang tidak menguntungkan terutama bagi Wajib

Pajak atau Penanggung Pajak serta memiliki kelemahan. Hal ini dapat dilihat dari beberapa hal sebagai berikut :

- a. Pertama, harus diingat bahwa sebagaimana yang diatur di dalam Bagian Keempat Bab IV Undang-undang tentang Mahkamah Agung, upaya hukum Peninjauan Kembali merupakan upaya hukum luar biasa, maka hanya perkara yang terhadapnya telah dijatuhkan putusan yang mempunyai kekuatan hukum tetap saja yang dapat diajukan upaya hukum ini. Dalam pengertian yang umum digunakan dalam hukum acara, upaya hukum luar biasa dilakukan terhadap sengketa yang telah diajukan upaya hukum biasa melalui serangkaian pemeriksaan dan serangkaian putusan pengadilan. Tetapi, dalam kasus pajak, hal ini tidak berlaku karena setelah sekali putusan pengadilan pajak ditetapkan, upaya hukum selanjutnya yang disediakan adalah Peninjauan Kembali tanpa kemungkinan untuk mengajukan banding ke Pengadilan Tinggi maupun Kasasi.
- b. Kedua, tidak terdapat kesempatan untuk mengajukan upaya hukum biasa berupa banding ke Pengadilan Tinggi. Hal ini tentu sangat merugikan karena putusan Pengadilan Pajak tidak dapat dimintakan pendapat kedua (*second opinion*). Hal tersebut dapat merugikan Penanggung Pajak atau Wajib Pajak ketika kesalahan dalam putusan Pengadilan Pajak.
- c. Ketiga, ditinjau dari sisi peradilan, maka prosedur yang berlaku dalam hal sengketa pajak tidak seperti apa yang secara umum dikenal dalam

sistem berjenjang sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Tentang Kekuasaan Kehakiman. Sistem peradilan berjenjang sebagaimana diterapkan di Indonesia bertujuan untuk menghasilkan putusan yang seadil-adilnya sehingga memuaskan para pihak yang terlibat didalamnya.

Harus diakui bahwa penerapan sistem peradilan berjenjang yang tidak disertai dengan pembatasan perkara akan membawa implikasi tertentu. Sebagai ilustrasi, kebijakan dari Mahkamah Agung yang ditetapkan pada tahun 1993 dapat digunakan. M. Yahya Harahap mengatakan bahwa kebijakan tersebut ditujukan untuk peradilan tingkat pertama dan tingkat banding, supaya penyelesaian perkara di kedua instansi tersebut hanya memakan waktu paling lama 6 bulan.

Kebijakan tersebut kelihatannya efektif karena pada peradilan tingkat pertama dan tingkat banding suatu perkara dapat diselesaikan paling lama 2 tahun, hal ini mengakibatkan semakin derasnya perkara yang masuk ke MA (kasasi). Akibatnya terjadi penumpukan perkara di MA melampaui kapasitas penyelesaian yang wajar dari lembaga tersebut. Dengan demikian, sejak tahun 1993, jumlah perkara yang masuk ke tingkat kasasi lebih banyak dibandingkan dengan jumlah perkara yang dapat diselesaikan oleh MA.⁸⁴

Dibidang pajak, selain upaya hukum berupa keberatan, banding dan Peninjauan Kembali sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sebenarnya masih terdapat instrument perlindungan hukum represif lain yang dapat

⁸⁴ M. Yahya Harahap, SH., 1997, *Beberapa Tinjauan Mengenai Sistem Peradilan dan Penyelesaian Sengketa*, Citra Aditya Bhakti, Bandung. hal. 261.

digunakan, yaitu gugatan. Gugatan dapat diajukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap keputusan dibidang tertentu yang berkaitan dengan penagihan pajak.

Perlindungan Terhadap Rahasia Wajib Pajak Salah satu hal yang sangat penting dalam pemeriksaan di bidang pajak adalah data berupa keterangan, dokumen, pembukuan, dan seterusnya yang berkaitan dengan Wajib Pajak. Mengingat pentingnya data tersebut dalam penetapan pajak, maka diaturlah kerahasiaan Wajib Pajak dalam berbagai ketentuan. Misalnya saja Pasal 29 ayat (3) Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menyatakan bahwa Wajib Pajak yang diperiksa harus:

- 1) Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan dokumen yang menjadi dasar dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak atau Objek yang terutang pajak;
- 2) Memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
- 3) Memberikan keterangan yang diperlukan.

Bahkan karena begitu pentingnya, data atau informasi tersebut bagi pemerintah dalam rangka perpajakan, maka menurut Undang-Undang, apabila Wajib Pajak terikat oleh kewajiban untuk merahasiakan pembukuan, pencatatan, dokumen serta keterangan yang diminta, kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan.

Selain itu, Pasal 39 Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa setiap orang yang dengan sengaja tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; menolak untuk dilakukan pemeriksaan; memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan atau tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Selain kedua pasal itu, masih ada lagi beberapa pasal lain yang berkaitan dengan SPT (Surat Pemberitahuan), penyelenggaraan pembukuan dan pencatatan yang wajib dilakukan oleh Wajib Pajak, dan sebagainya. Hal ini perlu ditegaskan karena SPT berisi data yang berkaitan dengan subjek pajak, objek pajak, kekayaan, dan lainnya yang juga sangat penting. Demikian pula halnya dengan pembukuan dan pencatatan karena keduanya berkaitan erat dengan keadaan Wajib Pajak.

Jika Wajib Pajak dituntut untuk memberikan keterangan dan data berdasarkan permintaan untuk pemeriksaan pajak, maka sudah selayaknya hal ini diikuti dengan kewajiban aparat pajak untuk menjaga rahasia Wajib Pajak. Pasal 34 dan Pasal 35 Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa setiap pejabat dilarang memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau

diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Larangan tersebut berlaku juga terhadap tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Terdapat pengecualian terhadap kewajiban merahasiakan ini bagi :

- a. Pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan.
- b. Pejabat dan tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pihak lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Untuk kepentingan negara, Menteri Keuangan berwenang memberikan izin tertulis kepada pejabat sebagaimana dimaksud dan tenaga-tenaga ahli tersebut untuk memberikan keterangan serta memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada pihak yang ditunjuknya.

Demikian pula, untuk kepentingan pemeriksaan di Pengadilan dalam perkara pidana atau perdata, atas permintaan hakim sesuai dengan Hukum Acara Pidana dan Hukum Acara Perdata, Menteri Keuangan dapat memberikan izin tertulis untuk meminta kepada pejabat yang berwenang dan tenaga ahli tersebut diatas, untuk memperlihatkan bukti tertulis dan menyampaikan keterangan Wajib Pajak yang ada padanya. Permintaan hakim tersebut harus menyebutkan nama tersangka atau nama tergugat, keterangan-keterangan yang diminta, serta kaitan antara perkara pidana atau perdata yang

bersangkutan dengan keterangan yang diminta itu.

Adakalanya informasi mengenai Wajib Pajak yang dilaporkan tersebut perlu diperjelas atau diverifikasikan dengan sumber lain, seperti informasi yang berasal dari pihak perbankan, notaris, dan sebagainya. Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan pihak ketiga lainnya yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang diperiksa atau disidik, maka atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.

Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud terikat dengan kewajiban merahasiakan, maka untuk keperluan pemeriksaan atau penyidikan pajak, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan. Kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas perintah tertulis dari Menteri Keuangan.

Kewajiban merahasiakan informasi mengenai Wajib Pajak tersebut juga dikuatkan dengan adanya serangkaian ancaman hukum kepada pejabat yang melanggar kerahasiaan tersebut. Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat untuk menjaga rahasia Wajib Pajak dapat diberi sanksi pidana sebagaimana telah diuraikan sebelumnya.

Dijatuhkannya sanksi pidana sangat tergantung pada Wajib Pajak yang bersangkutan. Hal ini disebabkan karena sekalipun ada pembocoran rahasia Wajib Pajak oleh aparat Pajak, tetapi bila wajib pajak yang bersangkutan

diam saja, maka tidak akan ada sanksi pidana yang dijatuhkan terhadap aparat tersebut. Hal ini dikarenakan tindak pidana yang dilakukan oleh aparat pajak tersebut merupakan delik pengaduan. Jika memang Wajib Pajak merasa dirugikan, maka ia harus mengajukan pengaduan.

Kewajiban untuk menjaga rahasia dari informasi mengenai Wajib Pajak ditujukan untuk menjamin bahwa informasi mengenai perpajakan tidak diberitahukan kepada pihak lain, sehingga Wajib Pajak tidak ragu-ragu untuk memberikan data dan keterangan dalam rangka pelaksanaan undang-undang perpajakan. Jaminan tersebut diwujudkan dengan adanya sanksi pidana bagi pejabat yang menyebabkan membocorkan rahasia tersebut. Dengan adanya jaminan bahwa informasi yang disampaikan oleh wajib pajak akan dilindungi dan dijaga kerahasiaannya, maka diharapkan Wajib Pajak tidak akan ragu untuk memberikan keterangan secara jujur.

B. Teori Perpajakan

Beberapa ahli mengemukakan definisi tentang pajak dan semua hampir ada persamaanya di dalam mendivinisikan teori tentang Perpajakan, diantaranya adalah:

- a. Rochmat Soemitro pajak ialah iuran kepada kas Negara (peralihan kekayaan dari sektor penukliran ke sektor pemerintahan) dengan berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (tegen prestasi), yang secara langsung dapat

ditujukan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum.⁸⁵

- b. Waluyo dan Ilyas pajak adalah: iuran kepada kas Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib pajak, membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat pretasi kembali yang langsung dapat ditunjukkan dan gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.⁸⁶
- c. Suparmono dan Thereisa: pajak adalah iuran wajib, berupa uang dan barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.⁸⁷

Pajak adalah suatu cara negara untuk membiayai perekonomiannya sendiri dan pengeluaran lainnya secara umum disamping kewajiban suatu warga negara. Pajak juga merupakan partisipasi masyarakat yang dirasa paling efektif dalam proses pembangunan. Oleh karena itu, pajak dapat dijadikan alat sebagai penggerak partisipasi rakyat kepada negara.

Dari ketiga ahli diatas Peneliti akan ambil sebagai pisau analisis tambahan dan akan menggunakan teori utama dari Prof. Ben Terra yang terkait khusus dengan Pajak Pertambahan Nilai yang Peneliti sedang teliti yaitu yang menyatakan bahwa

⁸⁵ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 1988, hlm. 35.

⁸⁶ Waluyo, dan Ilyas. B.,Wiraman, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2000,hlm.2

⁸⁷ Suparmono dan Thereisa Worodamayanti, *Perpajakan Indonesia mekanisme dan perhitungan*, Andi Offset, Yogyakarta, 2005, hlm. 2-3.

Pajak Pertambahan Nilai mempunyai beberapa karakteristik legal yang akan Peneliti singgung secara khusus di dalam Bab IV.

Pengertian pajak juga tercantum dalam Pasal 1 Angka 1 UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang menyebutkan 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. Dasar pemungutan pajak tersebut juga diatur dalam UUD 1945 Amandemen Pasal 23A, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.⁸⁸

Di dalam Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, disebutkan bahwa; objek pajak yang tidak dikenakan pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan adalah objek pajak yang; a. Digunakan oleh pemerintah dan daerah untuk penyelenggaraan pemerintahan; b. Digunakan semata-mata untuk melayani kepentingan umum dibidang ibadah, sosial, kesehatan, pendidikan, dan kebudayaan nasional yang tidak dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan; c. Digunakan untuk pemakaman, peninggalan purbakala atau yang sejenis dengan itu;

Pajak sebagai satu perwujudan kewajiban kenegaraan, ditegaskan bahwa penempatan beban kepada rakyat seperti pajak, retribusi dan lain- lain, harus ditetapkan dengan Undang-Undang. Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang antara

⁸⁸ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2010, hlm.27-28

lain berupa Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, menjadi salah satu sumber pembiayaan dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah dalam rangka meningkatkan dan pemeratakan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian daerah mampu melaksanakan otonomi, yaitu mampu mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri.

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa pajak adalah iuran kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib pajak untuk membayarnya menurut peraturan-peraturan dan tidak mendapatkan prestasi-prestasi kembali yang secara langsung dapat ditunjuk.

1. Teori Yang Mendukung Pemungutan Pajak

Beberapa teori yang mendukung negara untuk memungut pajak antara lain:

a. Teori Asuransi

Menurut teori ini negara memungut pajak karena negara bertugas untuk melindungi orang dari segala kepentingannya, keselamatan dan keamanan jiwa juga harta bendanya. Pembayaran pajak disamakan dengan pembayaran premi, seperti halnya pembayaran asuransi (pertanggungan), maka untuk perlindungan diperlukan berupa premi. Walaupun perbandingan dengan perusahaan asuransi tidak tepat karena dalam hal timbul kerugian, tidak ada suatu penggantian dari negara, serta antara pembayaran jumlah-jumlah pajak dengan jasa-jasa yang diberikan oleh negara, tidaklah

terdapat hubungan yang langsung, namun teori ini tetap dipertahankan, sekedar untuk memberi dasar hukum kepada pemungutan pajak. Karena pincangnya persamaan tadi, menimbulkan ketidak puasan, karena ajaran bahwa pajak bukan redistribusi maka makin lama semakin berkuranglah teori ini.⁸⁹

b. Teori Kepentingan

Menurut teori ini negara memungut pajak karena negara melindungi kepentingan jiwa dan harta benda warganya, teori ini memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari seluruh penduduk. Pembagian beban ini harus didasarkan atas kepentingan orang masing-masing dalam tugas-tugas pemerintah (yang bermanfaat baginya), termasuk perlindungan atas jiwa beserta harta bendanya. Maka sudah selayaknya bahwa biaya-biaya yang dikeluarkan oleh negara untuk menunaikan kewajibannya dibebankan kepada mereka.

Terhadap teori ini banyak yang menyanggah, karena dalam ajarannya pajak dikacaukan dengan retribusi. Untuk kepentingan yang lebih besar terhadap harta benda yang lebih banyak harganya daripada harta si miskin harus membayar pajak lebih besar dalam hal tertentu, misalnya dalam perlindungan yang termasuk jaminan sosial, sehingga sebagai konsekuensinya harus membayar pajak lebih

⁸⁹ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Graha Indonesia, Bogor, 2008, hlm.57

banyak dimana hal inilah yang bertentangan dengan kenyataan yang terjadi di lapangan. Untuk mengambil kepentingan seseorang dalam usaha pemerintah sebagai ukuran, sejak dahulu belum ada pengukurnya, sehingga sulit sekali dapat ditentukan dengan tegas sehingga makin lama teori ini pun semakin ditinggalkan.⁹⁰

c. Teori Kewajiban Pajak Mutlak (Teori Bakti)

Teori ini berdasarkan pada Negara mempunyai hak mutlak untuk memungut pajak. Di lain pihak, masyarakat menyadari bahwa pembayaran pajak sebagai suatu kewajiban untuk membuktikan tanda baktinya kepada negara.⁹¹ Dengan demikian dasar hukum pajak terletak pada hubungan masyarakat dengan negara. Sejak berabad-abad hak ini telah diakui dan warga negara mengaminkannya sebagai kewajiban asli untuk membuktikan tanda baktinya terhadap negara dalam bentuk pembayaran pajak.

d. Teori Asas Gaya Beli

Teori ini mendasarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat yang dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak yang bukan kepentingan individu atau negara. Teori ini tidak mempersoalkan asal mula negara memungut pajak, hanya melihat kepada efeknya serta dapat memandang efek yang baik itu sebagai dasar keadilan. Menurut teori ini fungsi pemungutan pajak jika

⁹⁰ Mardiasmo, *Perpajakan*, Andi Offsite, Yogyakarta, 2003, hlm 3-4

⁹¹ *Ibid.*,

dipandang sebagai gejala dalam masyarakat dapat disamakan dengan pompa, yaitu mengambil daya beli dari rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara yang kemudian menyalurkannya kembali ke masyarakat dengan maksud untuk memelihara hidup masyarakat dan untuk membawanya kearah tertentu.⁹²

Teori ini mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat inilah yang dapat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak, bukan kepentingan individu pun juga bukan kepentingan negara, melainkan kepentingan masyarakat yang meliputi keduanya sehingga teori ini lebih menitikberatkan ajarannya kepada fungsi kedua dari pemungutan pajak yakni fungsi mengatur.

e. Teori Gaya Pikul

Pokok pangkal teori ini adalah asas keadilan, yaitu tekanan pajak haruslah sama beratnya untuk setiap orang. Pajak harus dipikul menurut gaya pikul setiap warga negara dan sebagai ukurannya dapat dipergunakan selain besarnya penghasilan dan kekayaan juga pengeluaran dan pembelanjaan seseorang. Sampai saat ini teori asas gaya pikul ini masih dipertahankan.⁹³

Untuk dapat mencapai tujuan dari pemungutan pajak, banyak ahli yang mengemukakan tentang asas pemungutan pajak, namun dari

⁹² *Ibid.*

⁹³ Dwikora Harjo, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2013, hal.19-21

beberapa pendapat, pendapat *Adam Smith* dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan ajaran yang terkenal “*The Four Maxims*”, yang sudah Peneliti singgung di bab sebelumnya bahwa dari semua teori pemungutan pajak setidaknya harus memperhatikan asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- i. Asas *Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan): pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak.
- ii. Asas *Certainty* (asas kepastian hukum): semua pungutan pajak harus berdasarkan UU, sehingga bagi yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum.
- iii. Asas *Convenience of Payment* (asas pemungutan pajak yang tepat waktu atau asas kesenangan): pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi wajib pajak (saat yang paling baik), misalnya disaat wajib pajak baru menerima penghasilannya atau disaat wajib pajak menerima hadiah.
- iv. Asas *Efficiency* (asas efisien atau asas ekonomis): biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.

2. *Pajak Pertambahan Nilai*

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) pertama kali dikenakan berdasarkan Undang-undang No. 8 Tahun 1983. Undang-undang ini kemudian telah beberapa kali diubah yaitu melalui Undang-undang tentang PPN dan PPnBM itu sendiri menggantikan Undang-undang No. 19 Tahun 1951 Tentang Pajak Penjualan. Sebetulnya, Pajak Pertambahan Nilai maupun Pajak Penjualan termasuk dalam jenis pajak yang sama, yaitu pajak atas konsumsi yang dikenakan secara tidak langsung.

Perbedaan antara Pajak Pertambahan Nilai dengan Pajak Penjualan terletak pada cara pemungutannya. Kelemahan utama yang terdapat dalam Pajak Penjualan adalah efek kumulatif atau efek pengenaan pajak berganda. Efek kumulatif tersebut berupa pengenaan pajak atas pajak yang telah dikenakan sehingga mengakibatkan beban pajak yang berlipat bagi konsumen akhir. Adanya efek kumulatif itu pulalah yang menjadi alasan utama mengapa Pajak Penjualan diganti dengan Pajak Pertambahan Nilai. Walaupun demikian, sistem Pajak Penjualan masih tetap diterapkan untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Itupun hanya dikenakan sekali pada tingkat pabrikan (importir).⁹⁴

Sebagai pajak atas konsumsi, sebenarnya tujuan akhir PPN adalah pengenaan atas pengeluaran untuk konsumsi (*a tax on consumption expenditure*), baik yang dilakukan oleh perseorangan maupun oleh badan baik swasta maupun pemerintah dalam bentuk belanja barang atau jasa yang dibebankan pada anggaran belanja Negara. Oleh sebab itu, sebagai pajak atas konsumsi, berarti dalam kegiatan bisnis

⁹⁴Soemarso, Perpajakan, *Pendekatan Komprehensif*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm. 530

PPN bukanlah pajak yang dibebankan kepada pedagang. Untuk konsumsi dalam negeri, pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) bermuara ke konsumen Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) sebagai pemikul beban pajak (*user*) yang menyerahkan. Jadi dalam hal ini, Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak hanya sebagai sasaran antara sebelum Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sampai ke sasaran akhir (destinataris pajak), yaitu konsumen.⁹⁵

Pajak Pertambahan Nilai hanya akan dikenakan atas penambahan nilai dari suatu barang atau jasa dan dikenakan di setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi. Pertambahan nilai itu sendiri muncul karena digunakan faktor-faktor produksi pada setiap jalur perusahaan dalam rangka menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba, termasuk bunga modal, sewa, tanah, upah kerja, dan laba perusahaan merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar dalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).⁹⁶

3. Sejarah Pajak Pertambahan Nilai.

PPN merupakan pajak tidak langsung yang dikenakan atas konsumsi barang dan/atau jasa. Meskipun pengenaannya dapat dilakukan pada setiap mata rantai penyerahan dalam rangkaian produksi, distribusi maupun pemasaran barang dan/atau jasa, penanggung PPN yang sebenarnya adalah konsumen akhir dari

⁹⁵ Chairil Anwar Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Pertambahan Nilai: Teori, Konsep, dan Aplikasi PPN*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta 2016, hlm. 32

⁹⁶ Supramono, dan Theresia Worodamayanti, *Perpajakan Indonesia: Mekanisme dan Perhitungan*, CV. Andi Offset. 2010, Jakarta. hlm 125

barang dan/atau jasa tersebut. Pengenaan PPN yang dilakukan pada setiap mata rantai penyerahan dalam rangkaian produksi, distribusi, maupun pemasaran barang dan/atau jasa tersebut pada dasarnya hanya merupakan mekanisme, dimana untuk menjaga kenetralannya, atas PPN yang dibayar maupun dipungut pada mata rantai-mata rantai sebelum suatu barang dan/atau jasa mencapai konsumen akhir dilakukan *set-off* (dikreditkan). Dengan kata lain, *set-off* tersebut merupakan mekanisme untuk menjaga netralitas PPN sepanjang jalur produksi, distribusi maupun pemasaran barang dan/atau jasa yang dikenai PPN sehingga secara ekonomis tidak terjadi pengenaan pajak secara berganda. Dengan mekanisme tersebut hanya konsumen akhirlah yang benar-benar menanggung PPN yang terutang atas konsumsi barang dan/atau jasa.⁹⁷

⁹⁷ Paragraf ketiga dan keempat dari ringkasan sistem umum PPN (“*The VAT Directive*”) pada situs legislasi Uni Eropa (http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_en.htm). Diakses 29 November 2020.



Sumber: Naskah Akademik Rru Ppn Penyelarasan Tahun 2016⁹⁸

Sebagaimana lazim diterapkan di banyak negara yang menganut sistem PPN, semua barang dan/atau jasa pada dasarnya adalah Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Namun demikian, beberapa jenis barang dan/atau jasa dikecualikan dari pengenaan PPN dengan memberikan perlakuan dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) atau dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*). Perlakuan dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) biasanya diberikan secara terbatas untuk penyerahan-penyerahan barang dan/atau jasa tertentu, sedangkan pengenaan PPN dengan tarif 0% biasanya diberikan untuk ekspor barang dan untuk ekspor beberapa jenis jasa.⁹⁹

Perkembangan atau tren yang terjadi di dunia menunjukkan bahwa pajak

⁹⁸ Naskah Akademik RUU PPN Penyelarasan Tahun 2016.hlm.4

⁹⁹ Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Bab 9 *Zero Rating and Exemptions and Government Entities and Nonprofit Organizations*, hlm 263.

konsumsi seperti Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) atau Pajak Barang dan Jasa (*Goods and Services Tax*) memegang peranan yang semakin besar sebagai penunjang penerimaan dengan adanya tendensi pergeseran (*shifting*) titik berat sumber penerimaan negara dari pajak atas penghasilan ke pajak atas konsumsi di berbagai negara, khususnya di negara-negara maju. Banyak ekonom yang menyarankan pajak atas konsumsi sebagai solusi yang mendasar untuk masalah terkait dengan pajak atas penghasilan (Kawakami, 2002).¹⁰⁰

Dalam memenuhi target penerimaan PPN di masa yang akan datang, Pemerintah akan menghadapi tantangan-tantangan yang tidak ringan. Selain karena tingginya angka penerimaan yang hendak dicapai, pengenaan PPN juga sangat dipengaruhi oleh perkembangan kegiatan bisnis baik regional maupun internasional. Perkembangan ekonomi global yang sangat pesat telah menghilangkan batas-batas yurisdiksi yang sebelumnya menjadi penghambat dalam transaksi bisnis antar negara. Selain itu, penggunaan dan perkembangan *e-commerce* telah menciptakan jenis dan pola transaksi baru yang sama sekali berbeda dengan jenis dan pola yang ada sebelumnya. Hal lain yang juga harus mendapatkan perhatian yang besar adalah penerapan prinsip-prinsip pemungutan pajak yang baik yang mengedepankan keadilan, kepastian hukum, dan kesederhanaan.

Tantangan-tantangan tersebut perlu dijawab dengan perubahan Undang-Undang yang berlaku saat ini yaitu Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang

¹⁰⁰ Kawakami, Naotaka.. What does consumption tax mean to Japanese Society and U.S Society –TheDifferences in the priorities of overall tax reforms in both countries, Center on Japanese Economy and Business Columbia Business School. 2002, hlm. 8

Mewah (selanjutnya disebut UU PPN) sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 dan Undang-Undang Cipta Kerja No. 11 tahun 2020 dengan cara memperluas basis pemajakan serta melakukan berbagai langkah perbaikan dan penyempurnaan sistem administrasi PPN yang mengakomodasi perkembangan ekonomi dan teknologi informasi terkini. Perubahan tersebut diharapkan dapat mengoptimalkan penerimaan dengan tetap mempertahankan unsur keadilan, kemudahan, dan kepastian hukum.

Perbaikan sistem dan perubahan UU PPN diharapkan dapat menyelesaikan berbagai permasalahan praktis yang timbul dalam sistem administrasi PPN yang ada saat ini. Salah satu contoh di antara permasalahan tersebut adalah pada kelompok, barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat⁴, yang tidak dikenai PPN (diklasifikasikan sebagai non-BKP). Dalam penerapannya, pengenaan PPN atas barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat tersebut menimbulkan masalah, antara lain tentang penafsiran batasan barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak, batasan proses/*treatment* terhadap barang kebutuhan pokok, serta batasan dari setiap jenis barang itu sendiri. Kelompok barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak ini dapat ditafsirkan menjadi beberapa pengertian. Pertama, bahwa atas barang-barang yang ditetapkan dalam UU PPN tersebut tidak dikenai PPN apabila digunakan sebagai barang kebutuhan pokok. Selain itu terdapat penafsiran bahwa untuk barang-barang dengan bentuk/kondisi/kriteria seperti yang ditetapkan dalam UU PPN sebagai barang kebutuhan pokok merupakan barang yang tidak dikenai PPN (non-BKP), tidak memperhatikan untuk apa

pemanfaatannya dan siapa yang memanfaatkannya. Berdasarkan contoh di atas, penentuan perlakuan PPN atas barang dan/atau jasa yang dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) atau dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) yang akan diatur selanjutnya perlu dilakukan dengan sangat hati-hati dan mempertimbangkan unsur keadilan, kemudahan, kepastian hukum, dan dampaknya terhadap penerimaan PPN. Demikian juga dalam hal pemberian fasilitas PPN, perlakuan khusus PPN terhadap suatu barang dan jasa pada dasarnya hanya dapat diberikan terhadap barang dan/atau jasa dengan berdasarkan pertimbangan atau alasan yang sangat kuat dan akuntabel.

Salah satu langkah yang sudah ditempuh untuk meningkatkan penerimaan negara dari PPN adalah dengan memperluas basis objek pajak melalui pengaturan bahwa semua barang dan jasa dikenai PPN. Namun pengaturan sedemikian membutuhkan pertimbangan lebih lanjut terkait dengan: a) adanya barang dan jasa yang telah menjadi objek Pajak Daerah sesuai Undang Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi (UU PDRD), dan b) perlunya insentif fiskal untuk barang dan jasa tertentu sesuai dengan kepentingan nasional.

Pajak Daerah adalah juga suatu bentuk pajak atas konsumsi. Terkait dengan adanya barang dan jasa yang telah menjadi objek Pajak Daerah, penentuan barang dan jasa sebagai objek pengenaan PPN harus dilakukan dengan cermat untuk menghindari pengenaan pajak secara berganda (*double taxation*) atas objek pajak yang sama. Pada prakteknya selama ini masih terjadi *double taxation* yang disebabkan adanya Peraturan Daerah yang tidak sesuai dengan UU PDRD sendiri, maupun dikarenakan masih adanya objek Pajak Daerah yang berbenturan dengan

objek PPN, antara lain penjualan roti, sewa apartemen, dan sewa ruangan hotel untuk perkantoran. Oleh karena itu, dalam pengaturan RUU PPN ke depan masih diperlukan klasifikasi barang dan jasa yang dibebaskan PPN dengan pengaturan yang diperjelas, untuk menghindari terjadinya *double taxation* dengan Pajak Daerah tersebut.

Pemberian insentif fiskal bagi barang dan jasa tertentu telah dikenal dalam praktik pengenaan PPN secara internasional. Di Indonesia, pemberian *insentif fiskal* selama ini telah diatur melalui Pasal 16B UU PPN yaitu dengan pemberian fasilitas PPN "tidak dipungut" atau "dibebaskan" dari pengenaan PPN. Apabila PPN "tidak dipungut" atas suatu barang atau jasa, maka Pajak Masukan yang dibayarkan atas perolehan atau proses produksi barang atau jasa tersebut dapat dikreditkan, sedangkan Pajak Masukan yang dibayarkan atas perolehan atau proses produksi barang atau jasa yang „dibebaskan“ dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan. Dalam pengaturan Undang-undang PPN ke depan, fasilitas PPN "dibebaskan" masih dipertahankan, sedangkan fasilitas PPN "tidak dipungut" direklasifikasi menjadi dikenai PPN dengan tarif 0% (zero rating) dengan tujuan untuk penyederhanaan. Pemberian fasilitas PPN ini harus dilakukan secara selektif sehingga batasan pemberiannya perlu untuk diperjelas dalam pengaturan PPN ke depan.

Untuk mengakomodasi isu penghindaran *double taxation* dengan Pajak Daerah dan pemberian insentif fiskal, maka pengaturan objek pajak dalam UU PPN ke depan dilakukan melalui penyederhanaan dan reklasifikasi. Klasifikasi objek yang sebelumnya terdiri atas Non-BKP dan Non JKP, BKP dan JKP yang

dikenai PPN dengan tarif standar, PPN Tidak Dipungut, Dibebaskan dari pengenaan PPN, dan dikenai PPN dengan tarif 0% menjadi hanya tiga kelompok, yaitu BKP dan JKP yang dikenai PPN dengan tarif standar, Dibebaskan dari pengenaan PPN, dan dikenai PPN dengan tarif 0%.

Penyederhanaan atas objek PPN juga dilakukan dengan menghapus objek PPN Pasal 16C dan menggabungkan objek PPN Pasal 16D UU PPN ke dalam satu pasal mengenai objek pengenaan PPN. Pasal 16C yang mengatur mengenai Kegiatan Membangun Sendiri dihapuskan karena sering menimbulkan *dispute* dalam pelaksanaannya dan potensi penerimaan PPN yang tidak terlalu besar. Sedangkan objek PPN Pasal 16D yaitu penyerahan BKP berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan digabungkan dalam pengertian penyerahan BKP yang dikenai PPN sehingga pasal tersebut dihapuskan. Untuk itu diperlukan juga tambahan penjelasan mengenai batasan atau kriteria “dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya” yang merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi dalam pengenaan PPN, yaitu meliputi seluruh penyerahan BKP dan/atau JKP baik yang berasal dari kegiatan usaha utama (*core business*) maupun dari kegiatan lainnya (*other activities*), termasuk penjualan aktiva yang semula tidak untuk diperjualbelikan.

Pengaturan atas tarif PPN dalam UU PPN saat ini yaitu menggunakan tarif standar yang ditetapkan sebesar 10% dan dapat diubah menjadi paling rendah 5% dan paling tinggi 15% dengan Peraturan Pemerintah (PP). Pengaturan batas atas perubahan tersebut akan dinaikkan menjadi 20% untuk mengakomodasi kemungkinan kebutuhan peningkatan penerimaan negara dari PPN.

Di samping mekanisme umum pemungutan PPN dengan menggunakan Pajak Masukan dan Pajak Keluaran, dalam praktik terdapat juga metode pemungutan PPN yang lebih sederhana (*simplified method*). Metode pemungutan PPN yang lebih sederhana atau *simplified method* ini akan diakomodasi dalam RUU PPN yang belum terakomodir di dalam Undang-Undang Cipta Kerja No.11 Tahun 2020, yaitu dengan pengaturan mengenai penggunaan “nilai lain” sebagai Dasar Pengenaan Pajak, penggunaan “pedoman pengkreditan Pajak Masukan” bagi PKP yang melakukan kegiatan usaha tertentu atau memiliki peredaran usaha selama setahun yang tidak melebihi jumlah tertentu, serta penggunaan “tarif efektif”. Pengaturan RUU PPN ke depan diarahkan untuk memperkuat dan memperjelas ketentuan mengenai *simplified methods* tersebut.

Sementara itu, pengaturan atas batasan besarnya PPN yang dapat diminta kembali bagi pemegang paspor luar negeri yang saat ini ditetapkan dalam UU PPN sebesar Rp.500.000,00 akan diturunkan menjadi Rp.100.000,00. Penurunan batas tersebut dilakukan karena batasan sebesar Rp.500.000,00 dipandang terlalu tinggi serta dimaksudkan sebagai insentif untuk mendorong lebih banyak wisatawan luar negeri berbelanja di Indonesia dan lebih banyak PKP Toko Ritel yang memanfaatkan skema tersebut.

Dalam pengaturan UU PPN saat ini, *default* pembuatan faktur pajak adalah dalam bentuk *hard copy*. Pengaturan dalam RUU PPN ke depan yaitu menjadikan faktur pajak elektronik (*e-faktur*) sebagai *default* pembuatan faktur pajak. Selain dimaksudkan untuk mengakomodasi perkembangan teknologi, pengaturan tersebut juga ditujukan untuk memudahkan pengawasan dan mengurangi peluang

terjadinya masalah seperti faktur pajak *fiktif*, serta mengurangi waktu dan biaya dalam mengadministrasikan faktur pajak baik bagi pengusaha maupun bagi Administrasi Perpajakan. Oleh karena itu, sistem *e-faktur* diharapkan dapat memperbaiki sistem administrasi faktur pajak menjadi lebih murah, lebih cepat, lebih aman, dan lebih nyaman.

Perbaikan sistem administrasi PPN selanjutnya dilakukan dengan mengharuskan pemusatan administrasi PPN melalui permohonan PKP, tidak lagi melalui pemberitahuan sebagaimana diatur dalam UU PPN saat ini. Sistem pengenaan PPN adalah berdasarkan azas domisili (tempat kedudukan atau tempat kegiatan usaha), namun jika PKP mempunyai lebih dari satu tempat kegiatan usaha, PKP tersebut diberikan opsi untuk melakukan pemusatan administrasi dan tempat terutang PPN. Keharusan mengajukan permohonan untuk pemusatan administrasi PPN dimaksudkan untuk memperkuat sistem pemusatan PPN tersebut.

Pengaturan mengenai tanggung renteng atas pengenaan PPN dimaksudkan untuk mengembalikan kewajiban pembayaran PPN kepada pembeli/konsumen barang dan jasa apabila PPN yang terutang tidak dapat ditagih kepada penjual barang atau penyedia jasa dan pembeli tidak dapat menunjukkan bukti pembayaran atas PPN yang terutang tersebut.

Tanggung renteng telah diatur dalam UU PPN saat ini, namun perlu ditambahkan pengaturan mengenai batasan dan tata cara penerapan tanggung renteng untuk memberikan kepastian hukum bagi pembeli dan penjual barang dan jasa dalam pelaksanaannya.

Pengaturan lainnya dalam RUU PPN dimaksudkan untuk perbaikan dan penguatan sistem pengkreditan Pajak Masukan, antara lain melalui penghapusan ketentuan pengkreditan Pajak Masukan bagi pengusaha yang belum berproduksi dan atas perolehan sedan/station wagon, serta penghapusan ketentuan pengembalian pendahuluan atas PKP berisiko rendah. Penghapusan ketentuan pengkreditan Pajak Masukan bagi pengusaha yang belum berproduksi (hanya untuk perolehan/impor barang modal) dimaksudkan untuk mengurangi permasalahan di lapangan dan mewujudkan konsistensi atas definisi PKP. Penghapusan ketentuan Pajak Masukan atas perolehan sedan/station wagon yang tidak dapat dikreditkan dihapuskan karena sudah masuk dalam pengertian Pajak Masukan atas perolehan barang atau jasa yang tidak mempunyai hubungan dengan kegiatan usaha. Sementara itu, penghapusan ketentuan pengembalian pendahuluan atas PKP berisiko rendah dilakukan karena sudah diakomodasi dalam ketentuan pengembalian pajak yang dipercepat dalam pasal 64 RUU KUP. Selanjutnya, RUU PPN juga memberikan pedoman pengkreditan bagi PKP yang selain melakukan penyerahan yang Pajak Masukannya dapat dikreditkan juga melakukan penyerahan yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.

Penjelasan di atas memberikan gambaran mengenai perlunya perubahan dalam Undang-Undang PPN saat ini, diikuti dengan berbagai langkah perbaikan dan penyempurnaan sistem administrasi pada sistem administrasi PPN. Penelitian Naskah Akademik yang sudah ada seharusnya dapat menjadi bahan kajian dan landasan atas perumusan perubahan Undang-Undang PPN tersebut sehingga sasaran berupa peningkatan kepastian hukum, optimalisasi penerimaan PPN,

terakomodasinya berbagai perkembangan transaksi ekonomi, serta penyelesaian atas berbagai permasalahan dalam sistem administrasi PPN dapat tercapai melalui pelaksanaan Undang-Undang PPN yang baru.¹⁰¹

Dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja Pasal 112 menghapus dan mengubah sejumlah ketentuan dari UU PPN, salah satunya mengenai pengertian penyerahan barang kena pajak (BKP) yang diatur dalam Pasal 1A UU PPN. Pada ayat (1) huruf g UU PPN semula berbunyi 'Penyerahan barang kena pajak secara konsinyasi' kini dihapus.

Perubahan juga ditemukan pada Pasal 4A ayat (2) mengenai pengelompokan jenis barang yang tidak dikenai PPN. Berikut perincian ayat yang berubah atau ditambah.¹⁰²

Pasal 4A ayat (2)

Jenis barang yang tidak dikenai pajak pertambahan nilai adalah barang tertentu dalam kelompok barang sebagai berikut:

- 1) barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, tidak termasuk hasil pertambangan batu bara;
- 2) barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
- 3) makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering; dan

¹⁰¹ Naskah Akademik RUU PPN. Op.Cit. hlm.12

¹⁰² <https://news.ddtc.co.id/diakses> tanggal 29 November 2020

4) uang, emas batangan, dan surat berharga.

Sebelumnya: tidak ada penyebutan 'tidak termasuk hasil pertambangan batu bara'.

Sementara itu, jasa kena pajak (JKP) yang tidak dikenai PPN, dalam Pasal 4A ayat (3), masih tetap 17 kelompok. Jasa tersebut meliputi:

- 1) jasa pelayanan kesehatan medis;
- 2) jasa pelayanan sosial;
- 3) jasa pengiriman surat dengan perangko;
- 4) jasa keuangan;
- 5) jasa asuransi;
- 6) jasa keagamaan;
- 7) jasa pendidikan;
- 8) jasa kesenian dan hiburan;
- 9) jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan;
- 10) jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri;
- 11) jasa tenaga kerja;
- 12) jasa perhotelan;
- 13) jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;
- 14) jasa penyediaan tempat parkir;
- 15) jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam;

16) jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan

17) jasa boga atau catering. (kaw)¹⁰³

4. *Objek Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa*

Ketentuan Pasal 4 UU No. 18 Tahun 2000 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (PPN) menentukan bahwa objek PPN adalah:¹⁰⁴

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha. Penyerahan barang yang dikenakan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:
 - i. Barang berwujud yang diserahkan merupakan barang kena pajak (BKP)
 - ii. Barang yang tidak berwujud yang diserahkan merupakan barang kena pajak tidak berwujud;
 - iii. Penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean, dan;
 - iv. Penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.
- b. Impor Barang Kena Pajak (BKP) yang dilakukan oleh siapapun;
- c. Penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam daerah Pabean;
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar daerah Pabean di dalam daerah Pabean;
- e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak (JKP) dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;

¹⁰³ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja hlm .636

¹⁰⁴ Bohari, *Pengantar ...Op.cit.* hlm. 88

f. Ekspor Barang Kena Pajak (BKP) oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP)

Berdasarkan Pasal 1A Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1984 termasuk penyerahan adalah sebagai berikut:¹⁰⁵

- a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian, seperti jual beli tukar-menukar, jual beli dengan angsuran, atau perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak atas barang.
- b. Pengalihan Barang Kena Pajak oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan perjanjian *leasing*.

Penyerahan Barang Kena Pajak juga dapat terjadi karena perjanjian sewa beli atau perjanjian sewa guna usaha (*leasing*). Adapun yang dimaksud dengan penyerahan karena perjanjian sewa guna usaha (*leasing*) adalah penyerahan karena perjanjian sewa guna usaha (*leasing*) dengan Hak Opsi. Meskipun pengalihan atau penyerahan hak atas Barang Kena Pajak belum dilakukan dan pembayaran Harga Jual Barang Kena Pajak tersebut dilakukan secara bertahap, tetapi karena penguasaan atas Barang Kena Pajak telah berpindah dari penjual kepada pembeli atau dari *lessor* kepada *lessee*, maka undang-undang ini menentukan bahwa penyerahan Barang Kena Pajak dianggap telah terjadi pada saat perjanjian ditandatangani, kecuali apabila saat berpindahnya penguasaan secara nyata atas Barang Kena Pajak tersebut terjadi lebih dahulu daripada saat ditandatanganinya perjanjian.

- c. Penyerahan Barang Kena Pajak kepada pedagang perantara atau melalui

¹⁰⁵ Gustian Djuanda dan Irwansyah Lubis, *PELAPORAN: Pajak Pertambahan Nilai & Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2002, hlm. 18-21

juru lelang.

Pedagang perantara ialah orang pribadi atau badan yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya dengan nama sendiri melakukan perjanjian atau perikatan atas dan untuk tanggungan orang lain dengan mendapat upah atau balas jasa tertentu, misalnya komisioner. Yang dimaksud juru lelang di sini adalah juru lelang pemerintah atau yang ditunjuk oleh pemerintah.

d. Penyerahan pemakaian sendiri

Pemakaian sendiri mengandung pengertian bahwa Barang Kena Pajak yang merupakan barang dagangan atau hasil produksi digunakan untuk kepentingan Pengusaha Kena Pajak sendiri atau digunakan untuk kepentingan pengurus atau karyawannya. Atas pemakaian sendiri Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak atau untuk pengurus dan karyawannya, tentang PPN dan harus dibuatkan Faktur Pajak dengan menggunakan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebesar harga jual Barang Kena Pajak tersebut, tidak termasuk laba kotor.

e. Penyerahan Pemberian Cuma-Cuma

Pemberian Cuma-Cuma: sebagai pemberian Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak yang diberi tanpa pembayaran baik dari hasil produksi sendiri, maupun bukan produksi sendiri antara lain pemberian contoh barang dagangan untuk kegiatan promosi kepada relasi atau kepada calon pembeli, termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak.

Atas pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena

Pajak terutang PPN dan harus dibuatkan Faktur Pajak dengan menggunakan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebesar harga jual Barang Kena Pajak yang diberikan.

- f. Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang.

Penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antarcabang dikenakan pajak. Karena menganut prinsip desentralisasi Pengusaha Kena Pajak, maka baik kantor pusat maupun kantor cabang dengan nama dan dalam bentuk apa pun, masing-masing dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) oleh KPP setempat. Akhirnya penyerahan BKP dari kantor pusat ke kantor cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar cabang dikenakan pajak.

- g. Penyerahan Barang Kena Pajak secara Konsinyasi

Dalam hal penyerahan secara konsinyasi, Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar pada waktu Barang Kena Pajak yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan dapat dikreditkan dengan Pajak keluaran pada Masa Pajak terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak yang dititipkan tersebut. Sebaliknya, jika Barang Kena Pajak titipan tersebut tidak laku dijual dan diputuskan untuk dikembalikan kepada pemilik Barang Kena Pajak, Pengusaha yang menerima titipan tersebut dapat menggunakan ketentuan mengenai pengembalian Barang Kena Pajak (*retur*) Penyerahan Barang Kena Pajak pedagang perantara terutang PPN. Yang dimaksud pedagang perantara adalah pengusaha dengan nama atau dalam bentuk

apa pun yang melakukan usaha perdagangan perantara termasuk perdagangan dalam konsinyasi, kecuali makelar yang di angkat dan disumpah oleh Departemen Kehakiman sebagaimana dimaksud dalam Pasal 62 Kitab Undang-undang Hukum Dagang. Pajak Pertambahan Nilai (Pajak Keluaran) harus dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan pada saat penyerahan BKP kepada Pedagang Konsinyasi.

- h. Penyerahan Persediaan Barang Kena Pajak (BKP) dan aktiva yang menurut tujuan semua tidak diperjual belikan yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan.

Berdasarkan ketentuan Pasal 1A UU PPN Tahun 1984 menetapkan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dikenakan atas penyerahan persediaan Barang Kena Pajak dan aktiva oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, disamakan dengan pemakaian sendiri, sehingga dianggap sebagai penyerahan kena pajak. Khusus untuk aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan tersebut, hanya dikenakan PPN apabila memenuhi persyaratan, yaitu bahwa PPN yang dibayar pada saat perolehnya dapat dikreditkan.

Yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah:¹⁰⁶

- i. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHPerdata)

¹⁰⁶ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, ... hlm. 89

- ii. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) untuk jaminan utang piutang;
- iii. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dari pusat ke cabang atau sebaliknya di mana Pengusaha Kena Pajak (PKP) memperoleh izin pemusatan tempat pajak terutang.

5. Sanksi Administrasi Dan Pidana Terhadap Wajib Pajak

a. Kebijakan formulasi hukum pidana dalam bidang perpajakan

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal 39 A ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Sedangkan yang dimaksud dengan Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal 39 A bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan

Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Di dalam Pasal 38 huruf a dan b UU KUP dan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf a, b, c, d, e, f, g, h, i,) dan ayat (2) mengatur tentang ketentuan pidana perpajakan tersebut, maka uraian pasal 38 mengatur tentang kealpaan (*Culpa*) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A UU Nomor 16 Tahun 2009 tentang perubahan keempat UU KUP.

Dalam ketentuan Pasal 39 berkaitan dengan kesengajaan (*Dolus*) yang terkait dengan SPT, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPKP), Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan. Pasal 39 ayat (3) terkait dengan Tindak Pidana Percobaan, Pasal 39A terkait dengan Tindak Pidana Faktur Pajak.

Dari unsur-unsur tersebut menjelaskan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan dapat dikategorikan sebagai suatu kejahatan yang mana tidak hanya merugikan bagi orang lain atau masyarakat luas melainkan juga Negara dikarenakan merugikan pendapatan kas Negara yang mana pajak merupakan

sumber pendapatan bagi Negara yang bertujuan untuk pembiayaan pembangunan serta kesejahteraan bagi masyarakat luas.

Dan di dalam ketentuan Pasal-pasal yang mengatur tentang Perbuatan Pidana di bidang Perpajakan karena kelalaian terdapat pada Pasal 38, Pasal 41 ayat (1) Dalam Undang-undang KUP, yang dimaksud Kelalaian menurut penjelasan dalam Pasal 38, berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Terdapat ketentuan untuk memenuhi unsur kelalaian dalam Pasal 38 UU KUP, yaitu perbuatan tersebut bukan merupakan perbuatan yang pertama kali. Artinya telah terjadi beberapa kali bahkan berulang kali dilakukan barulah dapat dikategorikan sebagai Perbuatan Pidana yang dilakukan dengan kelalaian. Secara Yuridis Formal, tidak terdapat rumusan dalam KUHP yang memberi batasan tentang Kemampuan Bertanggungjawab. Persoalan yang berkaitan dengan kemampuan bertanggung jawab diserahkan kepada doktrin.¹⁰⁷

Sanksi Administrasi dan Pidana yang diterapkan kepada Wajib Pajak yang melakukan Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan merupakan permasalahan hukum yang tidak hanya di lihat dari sudut pandang hukum semata, namun dapat di lihat dengan sudut pandang lain yaitu ekonomi, karena permasalahan hukum merupakan permasalahan yang dikonstelasikan (disusun,

¹⁰⁷ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia Publishing, Surabaya, 2005, hlm. 75

dibangun, dikaitkan) dengan konsep-konsep dasar ekonomi, alasan-alasan dan pertimbangan ekonomis. Tujuannya adalah untuk dapat mendudukkan hakikat persoalan hukum sehingga keleluasaan analisis hukum (bukan analisis ekonomi) menjadi lebih terjabarkan.¹⁰⁸ Analisis ekonomi terhadap hukum atau analisis ke-ekonomian tentang hukum yang sering disebut *Economic Analysis of Law* adalah mengacu pada sebuah bidang studi yang mempelajari penerapan metode-metode ilmu ekonomi guna mengatasi problematika hukum yang muncul dalam kehidupan masyarakat sehari-hari.

Dalam ilmu ekonomi, tingkat penawaran dapat dipengaruhi oleh harga, di mana apabila harga tinggi maka penawaran akan menurun, dan begitupun sebaliknya. Bila prinsip ekonomi digunakan untuk menganalisis hukum, maka penawaran sebagai suatu perbuatan delik dan harga sebagai sanksi. Sehingga apabila sanksi terhadap suatu perbuatan delik tinggi maka tingkat perbuatan delik akan menurun. Posner mengatakan bahwa orang akan mentaati ketentuan hukum apabila ia memperkirakan dapat memperoleh keuntungan lebih besar daripada melanggarnya, demikian pula sebaliknya.¹⁰⁹ Seperti halnya dalam kasus restitusi Pajak yang dianggap salah, seseorang melakukannya karena ia merasa memperoleh keuntungan yang lebih besar daripada kerugian berupa hukuman yang akan dijatuhkan kepadanya meskipun perbuatannya tersebut bisa dianggap korupsi. Manusia selalu memperhitungkan keuntungan dan kerugian dalam melakukan atau tidak

¹⁰⁸ Fajar Sugianto, *Economic Analysis of Law: Seri Analisis Ke-Ekonomian tentang Hukum*, Seri Kesatu, Edisi Revisi, (Jakarta: Kencana Prenadamedia Group, 2014), hlm 7.

¹⁰⁹ *Ibid.* hlm. 46

melakukan suatu perbuatan (korupsi). Untuk mencegah agar ia tidak melakukan perbuatan tersebut, diperlukan aturan hukum yang mengatur setidak-tidaknya ia tidak memperoleh keuntungan dari perbuatannya atau malah merugikannya, sehingga ia akan berpikir lagi untuk melakukan perbuatan tersebut.

Di Indonesia, kerugian Negara akibat korupsi telah lama menjadi persoalan yang amat sukar ditangani. Bahkan terdapat komentar sinis di sebuah jurnal asing yang mengulas korupsi di negeri ini dengan mengatakan bahwa “*corruption as way of live in Indonesia*” (korupsi telah menjadi pandangan dan jalan kehidupan bangsa Indonesia).¹¹⁰ Mungkin penilaian ini didasarkan pada kenyataan bahwa korupsi tidak hanya terjadi di Ibu Kota melainkan telah menjalar ke daerah-daerah bahkan ke desa-desa di Indonesia, hal ini bisa terlihat dari CPI (*Coorruption Perception Index*) yang menempatkan Indonesia masih berada di peringkat 102 negara dari 180 Negara yang disurvei.¹¹¹ Data itu membuktikan bahwa efek pencegahan dari aturan yang berlaku saat ini belum mampu mengatasi permasalahan kerugian Negara.

b. Kebijakan formulasi hukum pidana dalam bidang pajak

Hukum bukan tujuan, namun hukum merupakan sarana untuk mencapai suatu tujuan dari hukum yang diidealkan bersama. Oleh sebab itu, Barda Nawawi Arief menyatakan sehubungan dengan masalah penetapan sanksi

¹¹⁰ Amien Rais, Pengantar dalam Edy Suandi Hamid dan Muhammad Sayuti, *Menyikapi Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme di Indonesia*, (Yogyakarta: Aditya Media, 1999), hlm ix.

¹¹¹ www.antaraneews.com/berita/1972407/ diakses pada hari Rabu 28 April 2021

pidana sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka sudah barang tentu harus dirumuskan terlebih dahulu tujuan pidanaan yang diharapkan dapat menunjang tercapainya tujuan umum tersebut.¹¹² Barulah dengan kemudian bertolak atau berorientasi pada tujuan itu dapat ditetapkan cara, sarana, atau tindakan apa yang dapat digunakan.¹¹³ Jika mengacu kepada pendapat *John Austin*, bahwa hukum adalah perintah dari penguasa, dalam arti perintah mereka yang memiliki kekuasaan tertinggi atau yang memegang kedaulatan.¹¹⁴ Namun Sudarto memberikan batasan dalam pembentukan sanksi pidana bahwa dalam menggunakan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yang mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spiritual berdasarkan Pancasila.¹¹⁵

Selain daripada itu, menurut Teguh Prasetyo sebagaimana mengutip dari Sudarto, bahwa batasan lainnya adalah :¹¹⁶

- a. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan perbuatan yang tidak dikehendaki, yaitu perbuatan yang mendatangkan kerugian materiil dan/atau spiritual ataswarga masyarakat;

¹¹² Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998), hlm. 72.

¹¹³ Jimly Asshiddiqie, *Gagasan Negara Hukum Indonesia*, Sumber: <http://www.jimly.com/pemikiran/makalah?page=4>, diakses pada tanggal 13 Desember 2020 pukul 07.00 Wib.

¹¹⁴ Lili Rasyidi & Ira Rasyidi. *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2001), hlm. 58.

¹¹⁵ Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, (Bandung : Alumni, 1983), hlm. 35.

¹¹⁶ Teguh Prasetyo, *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, (Bandung: Nusa Media, 2013), hlm. 39.

- b. Penggunaan Hukum Pidana harus pula memperhitungkan prinsip biaya dan hasil (*cost and benefit principle*);
- c. Penggunaan Hukum Pidana harus pula memperhatikan kapasitas dan kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas (*overbelasting*).

Hal tersebut menjadi sejalan, jika setiap legislator memahami bahwa paham negara hukum dalam budaya hukum Indonesia mendudukan kepentingan orang perorangan secara seimbang dengan kepentingan umum. Oleh sebab itu, pembentukan sanksi pidana di dalam UU KUP seharusnya selain mengedepankan kepentingan negara, pula mengedepankan kepentingan dari Wajib Pajak, khususnya Wajib Pajak Badan. Sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 44 B ayat (1) UU KUP, sebagai berikut:

”Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.” Ketentuan tersebut jelas mengisyaratkan bahwa pelaksana negara, hendaknya lebih mengedepankan kepentingan yang lebih besar, dalam hal ini adalah penerimaan bagi Negara yang akan bermanfaat bagi seluruh masyarakat Indonesia, dibandingkan menerapkan pemidanaan. Strategi kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara pada saat ini, sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah

bersifat *Ultimum Remedium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remedium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak.

Sebagaimana ditegaskan oleh PAF. Lamintang, bahwa para ahli hukum pidana berpandangan terhadap pemberian pidana sebagai penderitaan bagi pelaku hendaknya dipandang sebagai *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang harus dipergunakan untuk memperbaiki tingkah laku manusia.¹¹⁷

Demikian pula pendapat yang diungkapkan oleh *Van Bemmelen*, bahwa yang membedakan antara Hukum Pidana dengan bidang hukum lain ialah sanksi Hukum Pidana merupakan pemberian ancaman penderitaan dengan sengaja dan sering juga pengenaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap Hukum Pidana itu sebagai *ultimum remedium*, yaitu usaha terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta

¹¹⁷ PAF. Lamintang, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, (Bandung: Sinar Baru, 1983), hlm. 16-17.

memberikan tekanan psikologis agar orang lain tidak melakukan kejahatan. Oleh karena sanksinya bersifat penderitaan istimewa, maka penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi dengan kata lain penggunaannya dilakukan jika sanksi- sanksi hukum lain tidak memadai lagi.¹¹⁸

Perkembangan hukum pidana secara internasional, khususnya pola pemidanaan, wacana *restorative justice* dan *penal mediation* nampaknya turut memperkuat posisi asas *ultimum remedium*. Bahwa Negara sebagai korban, dalam tindak pidana perpajakan, maka kepentingan Negara lebih didahulukan tanpa harus menghambat kepentingan pelaku usaha, karena sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan bukan pidana denda.

Rumusan sanksi sesuai dengan UU KUP ini adalah efektifitas nya dalam mencegah terjadinya delik dan/atau mengembalikan keadaan (yang tidak seimbang setelah terjadinya delik) seperti sediakala. Hal ini cukup beralasan mengingat sanksi pidana yang di atur dalam UU KUP hanyalah berupa sanksi- sanksi formal. Namun, dalam beberapa aspek, khususnya untuk mencapai suatu tujuan pemidanaan terhadap korporasi, sanksi informal atau negatif yang berupa *legal sanction*, *occumpational sanctions*, dan *social sanction* dapat dipertimbangkan.

Kebijakan hukum pidana dalam bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara saat ini terdapat dalam UU PPSP (Penagihan

¹¹⁸ Andi Zainal Abidin, Asas-Asas Hukum Pidana, (Bandung: Alumni, 1987), hlm. 16.

Pajak dengan Surat Paksa), penyanderaan dapat dilakukan untuk Penanggung pajak yang mempunyai utang pajak sekurang- kurangnya Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah). Penyanderaan merupakan salah satu upaya penagihan pajak berupa pengekangan sementara waktu atau kurungan (paling lama 6 bulan dan dapat diperpanjang paling lama 6 bulan), dan Penanggung pajak yang disandera dapat dilepaskan apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas. Langkah ini terbukti efektif dalam rangka memberi efek jera kepada penanggung pajak dan peningkatan penerimaan negara.

Dalam hal pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik belum secara kontekstual sehingga belum mencakup pidana formal seperti kurungan dan denda dan pidana informal atau negatif seperti *occupational sanction*, *legal sanction*, dan *social sanction*. Pengenaan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu. Tolok ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada teori pencegahan dalam konteks hukum *penitensier*) atau pun untuk mengembalikan keadaan seperti sediakala atau *restitutio in integrum*.

Penerapan sanksi perpajakan baik administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan pidana (penjara) mendorong kepatuhan wajib pajak. Namun penerapan sanksi harus konsisten dan berlaku terhadap semua wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan, dalam prakteknya selain tidak menyentuh semua wajib Pajak dari beberapa pasal di dalam KUP yang seolah-

olah ada sanksi ganda Antara sanksi Administrasi dan Pidana yang saling tumpang tindih sehingga merugikan wajib pajak secara keseluruhan.

C. Restitusi Pajak

Berdasarkan teori-teori restitusi dari para Ahli yang sudah peneliti pilih di Bab I, Peneliti akan menjadikan pendapat Djoko Muljono menjadi pisau analisis dalam penelitian Peneliti yang menyatakan proses pengembalian kelebihan pembayaran pajak dapat dilakukan pada jenis pajak PPh, PPN maupun PPnBM, yang diakibatkan adanya SKPLB maupun keputusan keberatan atau banding yang mengakibatkan pajak yang dibayar lebih besar yang diperkuat dengan pendapatnya *Alank Schenk* dan *Oliver Oldman*, yang membahas khusus PKP yang seharusnya dapat memperoleh kembali kelebihan Pajak Masukan (PM) dalam kurun waktu yang *reasonable*.

Atas pajak yang lebih dibayarkan, Wajib Pajak berhak untuk mengajukan pengembalian. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak atau restitusi dapat dilakukan atas dua kondisi:¹¹⁹

- 1) Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang (kondisi ini terjadi dimana Wajib Pajak membayar pajak padahal seharusnya tidak terutang pajak), dan
- 2) Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak PPh, PPN, dan/atau PPnBM (kondisi ini terjadi dimana Wajib Pajak membayar pajak lebih besar dari yang semestinya).

¹¹⁹ <https://www.pajak.go.id/id/restitusi>, Beranda DJP diakses pada tanggal 26 November 2020

Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang

Persyaratan yang harus dipenuhi dalam rangka pengajuan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang dipisahkan berdasarkan hal yang menyebabkan terjadinya kelebihan pembayaran sebagai berikut:

(1) Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Atas Pembayaran Pajak

Oleh Pihak Pembayar

- a) Permohonan pengembalian diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
- b) Permohonan pengembalian harus ditandatangani oleh pihak pembayar.
 - i. Pihak pembayar meliputi:
 - Wajib Pajak orang pribadi;
 - Wajib Pajak badan; dan
 - orang pribadi atau badan yang tidak diwajibkan memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak.
 - ii. Dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan pihak pembayar, permohonan harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- c) Permohonan pengembalian harus dilampiri dengan dokumen berupa:

- i. asli bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Pajak atau sarana administrasi lain yang dipersamakan dengan Surat Setoran Pajak; .
 - ii. penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; dan
 - iii. alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.
- d) Permohonan pengembalian disampaikan secara langsung ke:
- i. KPP tempat Wajib Pajak terdaftar; atau
 - ii. KPP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal orang pribadi atau tempat kedudukan badan, dalam hal orang pribadi atau badan tersebut tidak diwajibkan memiliki NPWP,
- dan kepadanya diberikan bukti penerimaan surat.
- e) Selain penyampaian permohonan secara langsung, permohonan juga dapat disampaikan melalui:
- i. pos dengan bukti pengiriman surat; atau
 - ii. perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.
- Bukti penerimaan surat sebagaimana dimaksud merupakan bukti penerimaan surat permohonan.

(2) Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Atas Kelebihan Pajak Dalam Rangka Impor.

- 1) Permohonan pengembalian diajukan secara tertulis dalam bahasa

Indonesia.

- 2) Permohonan pengembalian harus ditandatangani oleh Wajib Pajak.
 - Dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, permohonan harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- 3) Permohonan pengembalian harus dilampiri dengan dokumen berupa:
 - a) fotokopi bukti pembayaran pajak berupa surat setoran pabean cukai dan pajak atau sarana administrasi lain yang dipersamakan dengan surat setoran pabean cukai dan pajak;.
 - b) fotokopi SPTNP, SPKTNP, SPKPBM, SPP, atau dokumen yang berisi pembatalan impor yang telah disetujui oleh pejabat yang berwenang;
 - c) fotokopi keputusan keberatan, putusan banding, dan/atau putusan peninjauan kembali yang terkait dengan SPTNP, SPKTNP, SPKPBM, atau SPP, dalam hal diajukan keberatan, banding dan/ atau peninjauan kembali terhadap SPTNP, SPKTNP, SPKPBM, atau SPP;
 - d) penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; dan
 - e) alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.
- 4) Permohonan pengembalian disampaikan secara langsung ke KPP

tempat WP terdaftar dan kepadanya diberikan bukti penerimaan surat.

5) Selain penyampaian permohonan secara langsung, permohonan dapat disampaikan melalui:

- a) pos dengan bukti pengiriman surat; atau
- b) perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.

6) Bukti penerimaan surat atau bukti pengiriman surat merupakan bukti penerimaan surat permohonan.

(3) Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Atas Kesalahan Pemotongan Atau Pemungutan.

a) Permohonan pengembalian diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.

b) Permohonan pengembalian harus ditandatangani oleh Wajib Pajak atau pihak yang berhak mengajukan permohonan.

- Dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak atau pihak yang berhak mengajukan permohonan, permohonan harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Lampiran permohonan dan Pihak yang mengajukan permohonan¹²⁰

No	Dalam hal	pajak seharusnya	yang tidak	Permohonan pengembalian harus	KPP Mengajukan	Tempat
----	-----------	------------------	------------	-------------------------------	----------------	--------

¹²⁰ <https://www.pajak.go.id/id/restitusi> diakses pada tanggal 27 November 2020

	terjadi kesalahan pemotongan atau pemungutan pajak :	dipotong atau tidak dipotong tersebut dapat diminta kembali oleh :	dilampiri dengan dokumen berupa:	Permohonan (disampaikan secara langsung)
1.	terkait dengan PPh	Wajib Pajak yang dipotong atau dipungut	1. asli bukti pemotongan atau pemungutan pajak, atau Faktur Pajak, atau dokumen lain yang dipersamakan dengan Faktur Pajak;	KPP tempat Wajib Pajak yang dipotong atau dipungut terdaftar dan kepada pemohon diberikan bukti penerimaan surat.
2.	terkait dengan PPN	pihak yang dipungut, sepanjang pihak yang dipungut bukan PKP		Selain itu, permohonan dapat disampaikan melalui:
3.	terkait dengan PPnBM	pihak yang dipungut	2. penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; dan	1. pos dengan bukti pengiriman surat; atau 2. perusahaan

			<p>3. alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.</p>	<p>jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.</p>
4.	<p>terhadap SPLN yang memiliki BUT di Indonesia</p>	<p>SPLN tersebut melalui BUT di Indonesia</p>	<p>1. asli bukti pemotongan atau pemungutan pajak; 2. penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; 3. alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang</p>	<p>ke KPP tempat bentuk usaha tetap terdaftar dan kepada pemohon diberikan bukti penerimaan surat. Selain itu, permohonan dapat disampaikan melalui: 1. pos dengan bukti pengiriman surat; 2. perusahaan</p>

			<p>seharusnya tidak terutang; dan</p> <p>4. surat pernyataan SPLN bahwa pajak yang dimintakan pengembalian belum diperhitungkan dengan pajak yang terutang di luar negeri dan/atau belum dibebankan sebagai biaya dalam penghitungan penghasilan kena pajak di luar negeri.</p>	<p>jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.</p>
5.	terhadap SPLN	SPLN tersebut melalui WP yang melakukan	1. asli bukti pemotongan	ke KPP tempat Wajib Pajak yang

	<p>yang pemotongan atau</p> <p>TIDAK pemungutan Dalam hal</p> <p>memiliki Wajib Pajak yang</p> <p>BUT di melakukan</p> <p>Indonesia pemotongan atau</p> <p>pemungutan tersebut</p> <p>tidak dapat ditemukan</p> <p>yang disebabkan antara</p> <p>lain karena</p> <p>pembubaran usaha,</p> <p>permohonan diajukan</p> <p>secara langsung oleh</p> <p>SPLN tersebut dan</p> <p>harus dilampiri dengan</p> <p>dokumen berupa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. asli bukti pemotongan atau pemungutan pajak; 2. penghitungan pajak yang seharusnya 	<p>atau</p> <p>pemungutan</p> <p>pajak;</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; 3. alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang; 4. surat permohonan dari Subjek Pajak Luar Negeri; 5. surat kuasa dari Subjek Pajak Luar Negeri 	<p>melakukan pemotongan atau pemungutan terdaftar atau PKP yang melakukan pemungutan dikukuhkan dan kepada pemohon diberikan bukti penerimaan surat.</p> <p>Selain itu, permohonan dapat disampaikan melalui:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. pos dengan bukti pengiriman surat; atau 2. perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti
--	---	--	---

	<p>tidak terutang;</p> <p>3. alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang; dan</p> <p>4. surat pernyataan Subjek Pajak Luar Negeri bahwa pajak yang dimintakan pengembalian belum diperhitungkan dengan pajak yang terutang di luar negeri dan/ atau belum</p>	<p>yang dipotong atau dipungut kepada Wajib Pajak yang melakukan pemotongan atau pemungutan; dan</p> <p>6. surat pernyataan Subjek Pajak Luar Negeri bahwa pajak yang dimintakan pengembalian belum diperhitungkan dengan pajak yang terutang di luar negeri dan/atau belum</p>	<p>pengiriman surat.</p>
--	---	---	--------------------------

		dibebankan sebagai biaya dalam penghitungan penghasilan kena pajak di luar negeri.	dibebankan sebagai biaya dalam penghitungan penghasilan kena pajak di luar negeri.	
6.	terhadap orang pribadi atau orang pribadi atau badan yang tidak diwajibkan memiliki NPWP	orang pribadi atau badan tersebut melalui WP yang melakukan pemotongan atau pemungutan Dalam hal Wajib Pajak yang melakukan pemotongan atau pemungutan tersebut tidak dapat ditemukan yang disebabkan antara lain karena pembubaran usaha, permohonan diajukan secara langsung oleh orang pribadi atau	1. asli bukti pemotongan atau pemungutan pajak, atau Faktur Pajak atau dokumen lain yang dipersamakan dengan Faktur Pajak; 2. penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; 3. alasan	ke KPP tempat Wajib Pajak yang melakukan pemotongan atau pemungutan terdaftar atau PKP yang melakukan pemungutan dikukuhkan dan kepada pemohon diberikan bukti penerimaan surat. Selain itu, permohonan dapat disampaikan melalui:

	<p>badan tersebut dan harus dilampiri dengan dokumen berupa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. asli bukti pemotongan atau pemungutan pajak, atau Faktur Pajak atau dokumen lain yang dipersamakan dengan Faktur Pajak; 2. penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; dan 3. alasan permohonan pengembalian atas kelebihan 	<p>permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang; dan</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. surat kuasa dari pihak yang dipotong atau dipungut kepada Wajib Pajak yang melakukan pemotongan atau pemungutan atau Pengusaha Kena Pajak yang melakukan pemungutan. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. pos dengan bukti pengiriman slirat; atau 2. perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.
--	--	--	--

		pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.	
--	--	---	--

Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak PPh, PPN, dan/atau PPNBM

Apabila pajak yang wajib pajak bayarkan menurut perhitungan lebih besar daripada yang seharusnya menurut ketentuan perpajakan, wajib Pajak dapat mengajukan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Untuk mengajukan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, permohonan diajukan melalui SPT Tahunan PPh (untuk jenis pajak PPh) atau SPT Masa PPN (untuk jenis pajak PPN dan/atau PPNBM). Pada SPT Tahunan PPh maupun SPT Masa PPN terdapat bagian kolom yang berisi perlakuan apa saja yang ingin dilakukan wajib pajak dalam hal terdapat pajak yang lebih dibayar.

Contoh pada SPT Tahunan PPh Orang Pribadi

E. PPh KURANG/LEBIH BAYAR	19. a. <input type="checkbox"/> PPh YANG KURANG DIBAYAR (PPh PASAL 29)	(15-18)	TGL LUNAS	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	19	2.540.000
	b. <input checked="" type="checkbox"/> PPh YANG LEBIH DIBAYAR (PPh PASAL 28 A)		tgl	bln	thn			
20. PERMOHONAN : PPh Lebih Bayar pada 19.b mohon :			a. <input type="checkbox"/> DIRESTITUSIKAN	c. <input type="checkbox"/>	DIKEMBALIKAN DENGAN SKPPKP PASAL 17C (WP dengan Kriteria Tertentu)			
			b. <input checked="" type="checkbox"/> DIPERHITUNGGAN DENGAN UTANG PAJAK	d. <input checked="" type="checkbox"/>	DIKEMBALIKAN DENGAN SKPPKP PASAL 17D (WP yang Memenuhi Persyaratan Tertentu)			

Contoh pada SPT Tahunan PPh Badan

D. PPh KURANG/LEBIH BAYAR	11. a. <input type="checkbox"/> PPh YANG KURANG DIBAYAR (PPh Ps. 29)	(9 – 10c).....	11	54.870.000	
	b. <input checked="" type="checkbox"/> PPh YANG LEBIH DIBAYAR (PPh Ps. 28A)				
12. PPh YANG KURANG DIBAYAR PADA ANGKA 11.a DISETOR TANGGAL			<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
13. PPh YANG LEBIH DIBAYAR PADA ANGKA 11.b MOHON :			TGL	BLN	THN
a. <input type="checkbox"/> DIRESTITUSIKAN		b. <input type="checkbox"/> DIPERHITUNGGAN DENGAN UTANG PAJAK			
Khusus Restitusi untuk Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu atau Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu.		<input checked="" type="checkbox"/> Pengembalian Pendahuluan (Pasal 17C atau Pasal 17D UU KUP)			

Contoh pada SPT Masa PPN

H. PPN lebih bayar pada :		
1.1 <input checked="" type="checkbox"/> Butir II.D (Disisi dalam hal SPT bukan Pembetulan)	1.2 <input type="checkbox"/> Butir II.D atau	<input type="checkbox"/> Butir II.F (Disisi dalam hal SPT Pembetulan)
Oleh :	2.1 <input checked="" type="checkbox"/> PKP Pasal 9 ayat (4b) PPN	atau 2.2 <input type="checkbox"/> Selain PKP Pasal 9 ayat (4b) PPN
diminta untuk :	3.1 <input type="checkbox"/> Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	atau <input type="checkbox"/> Dikompensasikan ke Masa Pajak _____ (mm-yyy)
	3.2 <input checked="" type="checkbox"/> Dikembalikan (Restitusi)	
Khusus Restitusi untuk PKP :		
<input type="checkbox"/> Pasal 17C KUP dilakukan dengan :	<input type="checkbox"/> Prosedur Biasa atau	<input type="checkbox"/> Pengembalian Pendahuluan
atau <input checked="" type="checkbox"/> Pasal 17D KUP dilakukan dengan :	<input type="checkbox"/> Prosedur Biasa atau	<input checked="" type="checkbox"/> Pengembalian Pendahuluan
atau <input type="checkbox"/> Pasal 9 ayat (4c) PPN dilakukan dengan	Pengembalian Pendahuluan	

Dalam pengajuan pengembalian kelebihan bayar, Wajib Pajak dapat memilih untuk dilakukan proses **Pengembalian Pendahuluan** maupun proses **Restitusi biasa**.

Proses Pengembalian Pendahuluan hanya dapat dilakukan untuk Wajib Pajak tertentu. Proses pengembalian lebih cepat karena hanya dilakukan penelitian namun di masa yang akan datang dimungkinkan dilanjutkan dengan pemeriksaan apabila ditemukan data baru.

Sementara untuk proses restitusi selain pengembalian pendahuluan, proses pengembalian dilakukan melalui pemeriksaan. Jangka waktu pemeriksaan **paling lama 12 (dua belas)** bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap.

Apabila dalam penyampaian SPT menyatakan lebih bayar namun tidak disertai permohonan Pengembalian Pendahuluan, sehingga tidak diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, maka akan ditindaklanjuti dengan prosedur pemeriksaan.

Jangka Waktu Pengembalian

Kelebihan pembayaran pajak setelah diperhitungkan dengan utang pajak dikembalikan dalam jangka waktu paling lama 1 (satu) bulan terhitung sejak :

- a. diterimanya permohonan pengembalian kelebihan pembayaran karena diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) berdasarkan proses pemeriksaan atas Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak yang menyatakan kurang bayar, nihil, atau lebih bayar yang tidak disertai dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak;
- b. terbitnya SKPLB atas proses pengembalian kelebihan pajak yang seharusnya tidak terutang maupun proses pengembalian pajak yang bukan diajukan oleh Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu atau kriteria tertentu;
- c. Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak diterbitkan;
- d. Surat Keputusan Keberatan diterbitkan;
- e. Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali diterima kantor Direktorat Jenderal Pajak yang berwenang melaksanakan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali;
- f. Surat Keputusan Pembetulan diterbitkan;
- g. Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi atau Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi diterbitkan;
- h. Surat Keputusan Pengurangan SKP atau Surat Keputusan Pembatalan SKP diterbitkan; atau
- i. Surat Keputusan Pengurangan STP atau Surat Keputusan Pembatalan STP diterbitkan.

1. Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Sukardji, restitusi PPN adalah “kelebihan Pajak Masukan (PM)

terhadap Pajak Keluaran (PK) dalam suatu Masa Pajak tertentu yang atas kelebihan tersebut diminta kembali”.

Restitusi PPN dilakukan melalui SPT Masa PPN dengan cara mengisi kolom “Dikembalikan (restitusi)” atau melalui Surat Permohonan yang diajukan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di tempat PKP dikukuhkan. Surat permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diterima oleh KPP diproses melalui pemeriksaan.

Pemeriksaan adalah “serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan” (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013).

Restitusi pajak merupakan amanat Undang-Undang Perpajakan. Berdasarkan UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, memberikan kesempatan adanya pengembalian kelebihan pembayaran pajak (*restitusi*). Pasal 11 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 menyebutkan bahwa atas permohonan Wajib Pajak, kelebihan pembayaran pajak dapat dikembalikan kepada Wajib Pajak bersangkutan. Dalam proses penyelesaian atas permohonan restitusi tersebut, terlebih dahulu dilakukan pemeriksaan kebenaran permohonan dan perhitungan kelebihan pembayaran pajak. Definisi pemeriksaan disebutkan di dalam

Pasal 1 Undang-Undang No.6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang KUP adalah sebagai berikut :

“Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan undang - undang perpajakan.”

Setelah mengetahui kebenaran permohonan dan perhitungan restitusi pajak, Ditjen Pajak hendaknya tidak langsung mengembalikan kelebihan pembayaran pajak apabila Wajib Pajak pemohon restitusi masih mempunyai utang pajak. Maka atas kelebihan pembayaran pajaknya dapat langsung diperhitungkan untuk melunasi pajak terutang terlebih dahulu (*kompensasi*).

2. Sebab - Sebab Terjadinya Kelebihan Pembayaran Pajak

Restitusi adalah hak Wajib Pajak untuk meminta kembali kelebihan pembayaran pajak yang terutang yang telah disetorkan setelah diperhitungkan dengan utang pajak yang lain. Kelebihan pembayaran pajak atau restitusi dapat terjadi apabila :

- a. Untuk Pajak Penghasilan (PPH), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang,

- b. Untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) :
- 1) Jumlah Pajak Masukan lebih besar dari jumlah Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak yang disebabkan karena :
 - a) Pembelian Barang Kena Pajak atau perolehan Jasa Kena Pajak yang dilakukan sebelum usaha dimulai atau pada awal usaha dimulai,
 - b) Pengusaha Kena Pajak melakukan kegiatan ekspor Barang Kena Pajak,
 - c. Pengusaha Kena Pajak menyerahkan Barang Kena Pajak dan / atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut PPN,
 - d. Pengusaha Kena Pajak menyerahkan Barang Kena Pajak dan / atau Jasa Kena Pajak sehubungan dengan proyek pemerintah yang dananya bersumber dari pinjaman / hibah luar negeri,
 - e. Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak untuk diolah lebih lanjut kepada Enterport produksi untuk tujuan ekspor,
 - f. Berupa bahan baku atau bahan pembantu dan / atau Jasa Kena Pajak kepada perusahaan eksportir tertentu (PET),¹²¹
- 2) Terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.

¹²¹ Sukardji, *Pokok-pokok pajak pertambahan nilai Indonesia*, Rajawali Pres, Jakarta.2003, hlm 295- 297.

- a) Untuk PPnBM, jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari jumlah pajak terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak terutang.

3. Mekanisme Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

Secara umum pelaksanaan proses restitusi PPN dimulai dengan suatu permohonan oleh Wajib Pajak ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dengan terlebih dahulu mengisi formulir permohonan restitusi dan menunjuk Bank Persepsi yang akan menerima transfer dana restitusi Wajib Pajak dari KPPN. Selanjutnya akan dilakukan pemeriksaan oleh KPP melalui Fiskus dan kemudian akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) dan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP). Atas dasar SKPLB dan SKPKPP ini maka diterbitkanlah Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) paling lambat satu bulan sejak diterbitkannya SKPLB, untuk ditransfer ke rekening WP yang bersangkutan.

Batas waktu penyelesaian restitusi berdasarkan Pasal 17B Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang KUP selambat - lambatnya 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima kecuali untuk kegiatan tertentu yang ditetapkan lain oleh Ditjen Pajak. Apabila melebihi batas waktu 12 (dua belas) bulan Ditjen Pajak tidak memberikan suatu keputusan atas permohonan restitusi maka permohonan tersebut dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) harus diterbitkan dalam waktu selambat - lambatnya satu bulan setelah jangka

waktu tersebut berakhir.

4. Tata Cara Pembayaran Kembali Kelebihan Pembayaran Pajak

Pembayaran kembali kelebihan pembayaran pajak dilakukan oleh Bank Persepsi mitra kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) selaku pemegang rekening Kas Negara. Kelebihan pembayaran pajak meliputi :

- a. Pajak yang lebih dibayar sebagaimana tercantum dalam SKPLB sebagaimana dalam pasal 17 dan 17 B UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP),
- b. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Keputusan Keberatan atau Putusan Banding Pajak,
- c. Pajak yang lebih dibayar karena diterbitkan Keputusan Pengurangan atau Sanksi sebagai akibat diterbitkan Keputusan Keberatan atau Putusan banding yang menerima sebagian atau seluruh permohonan Wajib Pajak.

Mekanisme pembayaran kelebihan pajak adalah sebagai berikut :

- 1) Kelebihan pembayaran pajak dikembalikan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atas nama Direktur Jenderal Pajak dengan menerbitkan SKPKPP,
- 2) Atas dasar SKPKPP, Kepala KPP atas nama Menteri Keuangan menerbitkan SPMKP per jenis pajak dan per masa / tahun pajak, jika dalam proses permohonan restitusi ternyata ditemukan bahwa Wajib Pajak masih mempunyai

utang pajak, maka atas permohonan restitusi tersebut dikurangi terlebih dahulu dengan utang pajak yang masih ada.

- 3) SPMKP tersebut dibuat dalam rangkap empat dengan peruntukan:
 - Lembar ke-1 dan ke-2 untuk KPPN mitra kerja KPP,
 - Lembar ke-3 untuk Wajib Pajak,
 - Lembar ke-4 untuk KPP yang menerbitkan SPMKP.
- 4) Berdasarkan SPMKP, KPPN atas nama Menteri Keuangan menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D),
- 5) KPPN mengembalikan lembar ke-2 SPMKP disertai SP2D lembar ke-2 kepada penerbit SPMKP setelah dibubuhi cap tanggal dan nomor penerbitan SP2D,
- 6) SPMKP dibebankan pada mata anggaran pengembalian pendapatan pajak tahun anggaran berjalan,
- 7) Dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, SPMKP beserta SKPKPP wajib disampaikan KPP ke KPPN paling lambat dua hari kerja sebelum jangka waktu satu bulan terlampaui,
- 8) SPMKP disampaikan ke KPPN secara langsung oleh petugas yang ditunjuk,

- 9) KPPN wajib menerbitkan SP2D paling lama dua hari kerja sejak SPMKP diterima.

5. Hak-hak Wajib Pajak dalam Pengajuan Restitusi

Walau tidak terdapat definisi hak wajib pajak yang berlaku umum, namun aman untuk mengatakan bahwa yang dimaksud dengan hak wajib pajak adalah milik wajib pajak atau orang lain yang menjadi kepentingannya dalam hukum pajak.¹²² Istilah hak-hak wajib pajak sangat kaya akan makna. Istilah ini digunakan dalam berbagai konteks, termasuk konteks politik, ekonomi, perilaku, dan relasional, untuk menggambarkan definisi secara hukum yang standar. Hak wajib pajak dalam konteks kepatuhan, kemungkinan kategorisasi dapat mencakup lima skenario, yang memiliki *perspektif* yang berbeda dan menghasilkan hasil yang sangat berbeda. Kelima pendekatan tersebut adalah :

- 1) Dari sudut pandang politisi menggunakan istilah tersebut untuk mendukung kebijakan tertentu dan peraturan yang didorong oleh politik.
- 2) Tinjauan pemerintah dan departemen perbendaharaan pemerintah sering menggunakan istilah tersebut untuk mendukung perpaduan peraturan ekonomi dan peraturan yang didorong oleh politik.

¹²² A.van Rijn, , 1998, *A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union*, hlm 19

- 3) Dari sudut pandang pengadilan dan sistem hukum biasanya memiliki interpretasi hukum yang ketat terhadap hak dan penerapannya terhadap perpajakan.
- 4) Dari sudut pandang administrasi perpajakan dalam segala bentuknya sering menggunakan istilah tersebut untuk membingkaicara aturan administrasi sistem perpajakan diimplementasikan dan ditafsirkan.
- 5) Dari sudut pandang administrator pajak, ombudsman dan wajib pajak juga menggunakan istilah tersebut untuk menggambarkan standar layanan, perilaku dan aspek isi hubungan antara wajib pajak dan administrasi perpajakan.¹²³ Hak wajib pajak berhubungan erat dengan hak asasi manusia. Konsep hak asasi manusia dan perlindungannya memiliki pengaruh yang signifikan terhadap gagasan hak wajib pajak. Hak asasi manusia harus diperhitungkan sebagai titik awal untuk analisis hak-hak wajib pajak .Pada Seminar *International Fiscal Association seminar on 'Taxation and Human Rights'*telah ada upaya untuk mulai menghubungkan hak-hak wajib pajak dengan hak hukum mereka yang lebih luas. Untaian pemikiran ini memunculkan penelitian dan debat yang signifikan mengenai bagaimana mengembangkan hak hukum dan administratif untuk melindungi wajib pajak. Pada saat yang sama, otoritas

¹²³ Duncan Bentley, 2015, *Revisiting Rights Theory and Principles to Prepare for Growing Globalisation and uncertainty*, *International Conference on Tax Payer Rights*, November 18-19, Washington DC.,

perpajakan selama tahun 1980an telah melakukan penelitian dan analisis signifikan yang menunjukkan pentingnya persepsi wajib pajak terhadap keadilan, kepercayaan, transparansi dan proses hukum terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak..¹²⁴

Hak-hak wajib pajak telah dirumuskan oleh para ahli perpajakan dan organisasi-organisasi internasional. Pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak dilakukan oleh negara-negara dalam bentuk pengakuan formal yang ditetapkan baik dalam undang-undang atau perundang-undangan lainnya, dan/atau dalam dokumen administratif. Di Inggris, Selandia Baru dan Australia merupakan negara awal yang mengadopsi “Piagam Wajib Pajak” sebagai alat untuk membantu wajib pajak dan menginformasikan tentang hak-haknya. Rumusan tentang hak-hak Wajib Pajak tidak semua tertuang dalam bentuk piagam atau dokumen, namun juga ada yang tertuang dalam konstitusi, perjanjian dan legislasi, standar administrasi, Standar layanan, namun kesemuanya akan lebih efektif jika didukung oleh undang-undang.¹²⁵

Amerika Serikat menerbitkan suatu publikasi yang menjelaskan tentang hak-hak wajib pajaknya dalam *Publication 1*, yang berjudul “*The Taxpayer Bills of Rights*” pada tahun 2014. Publikasi ini untuk menginformasikan hak-hak wajib pajak dalam proses pemeriksaan pajak, keberatan dan banding, pemungutan pajak dan restitusi.¹²⁶ Hak-hak wajib pajak tersebut meliputi:

¹²⁴ *Ibid*, hal 4

¹²⁵ *Ibid*, hal 3

¹²⁶ IRS, 2014, Publication 1 (Rev. 12-2014) Catalog Number 64731W Department of the Treasury Internal Revenue Service

1. *The Right to Be Informed*
2. *The Right to Quality Service*
3. *The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax*
4. *The Right to Challenge the IRS's Position and Be Heard*
5. *The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum*
6. *The Right to Finality*
7. *The Right to Privacy*
8. *The Right to Confidentiality*
9. *The Right to Retain Representation*
10. *The Right to a Fair and Just Tax System*

Australia menerapkan pengakuan terhadap hak-hak wajib pajaknya dalam bentuk pengakuan terhadap kehendak-kehendak dan merupakan hubungan hak dan kewajiban bagi otoritas pajak dan wajib pajak. Pengakuan ini dibuat dalam *The Australian Taxpayers' Charter of Rights*. Pemenuhan hak-hak wajib pajak merupakan kewajiban bagi otoritas perpajakan, demikian pula sebaliknya.

Organisation for Economic Cooperation and Development(OECD) pada tahun 1990 mempublikasikan hak dan kewajiban wajib pajak. Hak-hak dan kewajiban-kewajiban ini dirumuskan oleh *OECD Committee of Fiscal Affairs*

Forum on Tax Administration berdasarkan hasil survey pada negara-negara responden. Hasil survey *OECD* menunjukkan bahwa hak-hak wajib pajak yang paling banyak ditemukan, meskipun tidak secara eksipit tercantum dalam suatu piagam wajib pajak atau *Taxpayers' charter* namun tercermin dalam substansi sistem perpajakan, dengan penjelasan sebagai berikut:

1. The right to be informed, assisted, and heard

Hak ini merupakan hak untuk mendapat informasi, bantuan dan didengarkan keluhannya, adalah hak yang berkaitan dengan tujuan agar Wajib Pajak dapat menjalankan kewajiban perpajakannya dengan benar. Wajib Pajak juga berhak diberi informasi yang benar tentang hak-haknya sehubungan dengan kewajiban perpajakan yang harus dilakukannya. Wajib Pajak memiliki hak untuk mengetahui apa yang harus mereka lakukan untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan salah satunya dalam melakukan restitusi pajak.

The right to be informed, assisted and heard, juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 yang di rubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Administrasi Pemerintahan. Pasal-pasal yang mengandung unsur pemenuhan *The right to be informed, assisted and heard*, adalah:

- Pasal 3 huruf g mengatur bahwa tujuan undang-undang ini adalah agar memberikan pelayanan yang sebaik-baiknya kepada warga masyarakat.

- Pasal 46 ayat (1) mengatur bahwa Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan memberikan sosialisasi kepada pihak-pihak yang terlibat mengenai dasar hukum, persyaratan, dokumen, dan fakta yang terkait sebelum menetapkan dan/atau melakukan Keputusan dan/atau Tindakan yang dapat menimbulkan beban bagi warga masyarakat. termasuk informasi yang wajib disampaikan kepada masyarakat adalah pedoman umum standar operasional prosedur pembuatan keputusan.
- Pasal 75 mengatur bahwa warga masyarakat yang dirugikan terhadap Keputusan dan/atau Tindakan dapat mengajukan upaya administratif kepada Pejabat Pemerintahan atau Atasan Pejabat yang menetapkan dan/atau melakukan keputusan dan/atau tindakan, berupa keberatan; dan banding.

2. The right of appeal

The right of appeal dapat diartikan upaya perlawanan hukum terhadap segala keputusan yang dibuat oleh administrasi pajak kepada wajib pajak. *The right of appeal*, dilakukan dengan cara upaya hukum litigasi melalui badan peradilan. Upaya hukum dapat dilakukan terhadap keputusan-keputusan yang dibuat oleh administrasi pajak adalah keputusan yang bersifat *individual-konkret (beschikking)*, wajib pajak yang tidak setuju dengan koreksi-koreksi atas pelaporan pajaknya dalam pemeriksaan pajak, wajib pajak diberikan hak untuk menyelesaikan pada lembaga internal

administrasi pajak, namun jika masih tidak puas dengan keputusan yang dibuat pada lembaga internal administrasi pajak maka wajib pajak berhak untuk mengajukan bandingnya kepada badan peradilan.

Substansi hukum pajak yang memberikan pengaturan mengenai *The right of appeal*, adalah sebagai berikut:

- Pasal 31 UU KUP, dalam pasal ini diatur tentang tatacara pemeriksaan, dimana administrasi pajak diwajibkan untuk memberitahukan hasil pemeriksaan kepada wajib pajak, dan wajib pajak diberi kesempatan untuk melakukan pembahasan tentang hasil temuan pemeriksaan.
- Pasal 36 ayat (1) huruf d UU KUP, dalam pasal ini diatur tentang keharusan untuk membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaanyang dilaksanakan tanpa:
 - 1) penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau
 - 2) pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan wajib pajak.
- Pasal 25 UU KUP, mengatur tentang hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas surat ketetapan pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga yang tidak disetujuinya.

- Pasal 36 UU KUP mengatur tentang hak wajib pajak untuk mengajukan Permohonan Pengurangan, Penghapusan, atau Pembatalan Ketetapan Pajak.
- Pasal 27 ayat (1) UU KUP, mengatur hak wajib pajak untuk melakukan banding atas keputusan keberatan kepada Pengadilan Pajak.
- Pasal 23 UU KUP mengatur tentang gugatan wajib pajak atau gugatan penanggung pajak kepada badan peradilan pajak, atas keputusan administrasi pajak yang tidak dapat diajukan upaya keberatan.
- Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, merupakan Dasar pembentukan Pengadilan Pajak.

3. The right to pay no more than the correct amount of tax

The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax adalah hak wajib pajak untuk membayar pajak tidak melebihi apa yang seharusnya terutang menurut ketentuan perundang-undangan. Jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak harus dapat ditentukan secara pasti oleh peraturan perundang-undangan. Wajib pajak memiliki hak untuk membayar jumlah pajak dengan benar termasuk jumlah bunga atau sanksi pajak. Pengaturan dalam substansi hukum pajak dapat dilihat pada ketentuan-ketentuan sebagai berikut:

- Pasal 3 UU KUP diatur bahwa setiap wajib pajak mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dengan benar, lengkap, dan jelas. Selanjutnya dalam penjelasan pasal tersebut ditegaskan bahwa fungsi SPT bagi Wajib Pajak adalah sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang.
- Pasal 12 ayat (1) UU KUP mengatur bahwa setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.
- Pasal 12 ayat (3) UU KUP diatur bahwa apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

4. The right to certainty

The right to certainty adalah hak wajib pajak atas kepastian hukum. Negara Republik Indonesia adalah negara hukum. Hukum bertujuan untuk mewujudkan kepastian (*certainty*), keadilan (*justice*), dan kebergunaan (*utility*). *Legal certainty* penting untuk menjamin prediktabilitas kegiatan ekonomi, keadilan penting untuk menjamin pemerataan, dan kebergunaan penting untuk memastikan bahwa kebebasan yang

dinikmati terukur dan teratur berdasarkan ketentuan yang disepakati bersama.¹²⁷

Kepastian hukum dapat dimaknakan bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Kepastian dapat diartikan sebagai kejelasan norma sehingga dapat dijadikan sebagai pedoman bagi masyarakat yang dikenakan peraturan ini. Pengertian kepastian tersebut dapat dimaknai bahwa ada kejelasan dan ketegasan terhadap pelaku hukum di masyarakat. Hal ini untuk tidak menimbulkan banyak salah tafsir. *Van Apeldoorn* mengatakan bahwa kepastian hukum yaitu adanya kejelasan skenario perilaku yang bersifat umum dan mengikat semua warga masyarakat termasuk konsekuensi-konsekuensi hukumnya. Kepastian hukum dapat juga berarti hal yang dapat ditentukan oleh hukum dalam hal-hal yang konkret.¹²⁸

Hukum pajak materiil dalam memberi kepastian hukum adalah dengan cara memberi pengaturan yang jelas dan tegas dan tidak menimbulkan multi tafsir. hukum pajak material yang membuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak ini, berapa besar pajaknya, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, hapusnya hutang pajak dan hubungan hukum

¹²⁷ Nur Hidayat Sardini, *60 Tahun Jimly Asshiddiqie Sosok, Kiprah, dan Pemikiran*, Yayasan Pustaka Obor Indonesia., Jakarta, 2016, hlm. 204

¹²⁸ Van Apeldoorn, , *Pengantar Ilmu Hukum-terjemahan Oetarid Sadino*, Cetakan Ke-24, Pradnya Paramita, Jakarta, 1990, hal 25

antara pemerintah dan Wajib Pajak. Sedangkan hukum pajak formil peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk menjelmakan hukum material tersebut menjadi kenyataan. Maksud hukum pajak formil adalah untuk melindungi baik fiskus (otoritas perpajakan) maupun wajib pajak, sehingga memberikan jaminan bahwa hukum pajak materialnya dapat dilaksanakan setepat-tepatnya.¹²⁹

Hukum pajak formil dan hukum pajak materiil berusaha memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dengan cara selalu melakukan perubahan setiap kali terjadi perubahan ekonomi, sosial dan teknologi kondisi yang signifikan. Perubahan tersebut sejalan dengan prinsip legalitas bahwa setiap peristiwa dan keadaan yang menimbulkan konsekuensi pajak harus ada hukum yang mengaturnya. Komitmen untuk menyesuaikan dengan perkembangan dan perubahan tertuang dalam bagian konsideran perubahan undang-undang.

5. The right to privacy

Wajib Pajak memiliki hak agar otoritas pajak tidak mengganggu privasi mereka. Dalam prakteknya, hak privasi ditafsirkan sebagai usaha untuk menghindari pencarian informasi yang tidak masuk akal dan permintaan informasi yang tidak relevan dengan alasan untuk penetapan pajak. Ketentuan hukum secara umum berlaku sangat ketat berlaku untuk masuk ke tempat tinggal atau tempat usaha seseorang. Di beberapa negara,

¹²⁹ Santoso Brotodihardjo, 2008, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, cetakan 20, Bandung, PT Refika Aditama. hal. 44-45

berlaku bahwa kunjungan ke wajib pajak memerlukan persetujuan dari wajib pajak. Di sebagian besar Negara diberikan hak bagi wajib pajak jika keberatan dengan kunjungan petugas pajak yang memasuki rumah wajib pajak. Demikian pula terdapat negara yang mengatur peraturan yang ketat yang diberlakukan untuk mendapatkan informasi dari pihak ketiga mengenai urusan wajib pajak.

Hak privasi yang berlaku di Indonesia, tidak terdapat Undang-undang khusus mengatur tentang hak privasi. Demikian juga hak privasi bagi wajib pajak, tidak ada undang-undang yang secara khusus mengatur tentang batasan-batasan hak privasi. Secara eksplisit Pasal 28G UUD 1945 mengatur bahwa “Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi. Namun demikian pasal-pasal pengaturan atas hak privasi secara tersurat, tidak ditemui dalam sistem hukum perpajakan.

Dalam kegiatan penyidikan di bidang pajak, Penyidik berkewajiban untuk melaksanakan pekerjaannya berdasarkan Undang-Undang KUP, Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya. Selain itu Penyidik Pajak juga wajib memperhatikan asas-asas hukum

yang berlaku, termasuk asas praduga tak bersalah, asas persamaan di muka hukum.¹³⁰

Meskipun tidak ada aturan yang secara spesifik dalam hukum pajak mengenai hak privasi wajib pajak, namun pelaksanaan hukum pajak tetap harus menghormati atas hak privasi wajib pajak berdasarkan asas-asas hukum seperti asas kepatutan dan keadilan, serta menghormati norma-norma umum yang berlaku dimasyarakat, dan dalam memberikan hak privasi, data dan informasi tentang wajib pajak harus dirahasiakan, dan dipergunakan untuk kepentingan perpajakan.

6. *The right to confidentiality and secrecy*

The Right to Confidentiality and Secrecy adalah hak atas kerahasiaan yang berarti adalah bahwa informasi yang tersedia bagi otoritas pajak mengenai urusan Wajib Pajak bersifat rahasia dan hanya akan digunakan untuk tujuan yang ditentukan dalam peraturan pajak. Setiap pejabat dilarang memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pasal 34 UU KUP merupakan penerapan atas *The Right to Confidentiality and Secrecy*. Dalam Pasal tersebut diatur bahwa Pejabat termasuk semua aparat baik aparat perpajakan atau petugas pajak lain

¹³⁰ Gunadi, Panduan..., *op.cit.* hlm, 531

seperti tenaga ahli yang dipekerjakan dalam administrasi perpajakan. Menjaga kerahasiaan adalah tidak memberikan informasi berkenaan dengan wajib pajak kepada pihak manapun kecuali diperkenankan atau diwajibkan oleh undang-undang. Untuk mengungkapkan kerahasiaan wajib pajak harus dengan izin tertulis dari Menteri Keuangan.

Pasal 41 ayat (1), merupakan sanksi hukuman dalam pelanggaran terhadap kerahasiaan wajib pajak dan digolongkan sebagai sanksi pidana. Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah). Penuntutan terhadap tindak pidana hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

BAB III

**KEBERADAAN HUKUM PAJAK DALAM MEWUJUDKAN
PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN
PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI**

A. Objek Penelitian

Perkara yang menjadi objek penelitian Peneliti seperti yang sudah peneliti singgung di BAB I adalah Perkara No. 332/Pid.B/2019.PN.Bdg. dan perkara-perkara lain yang sama adalah perkara No. 327/Pid.B/2019/ PN.Bdg atas nama Katharina Loupatty, Perkara No. 328/Pid.B/2019/ PN.Bdg atas nama Yuyun Yulia, dan Perkara No.329/Pid.B/2019/ PN.Bdg atas nama Harvey Barki, serta Perkara No.330/Pid.B/2019/ PN.Bdg atas nama Andreas Gunawan yang merupakan perkara yang sudah *inkracht* sampai dengan Putusan Mahkamah Agung.¹³¹ Dari lima (5) perkara tersebut Peneliti mengambil satu sampel yang akan peneliti urai yaitu perkara No. 332/Pid.B/2019.PN.Bdg. Bahwa dalam perkara tersebut dakwaan yang didakwakan oleh Penuntut Umum adalah sama dengan 4 (empat) dakwaan yang pada pokoknya didakwa melanggar ketentuan yang terkandung dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d Jo Pasal 43 ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan dakwaan kesatu, Pasal 39 ayat (3) Jo Pasal 43 ayat (1) Undang-undang nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan dakwaan kedua, Pasal 39 A huruf a KUP Jo

¹³¹ Perkara No. 332/Pid.B/2019.PN.Bdg.

Pasal 64 ayat (1) Undang-undang Kitab Hukum Pidana yang merupakan dakwaan ketiga, yang isi Pasal nya masing-masing menyatakan:

Pasal 39 ayat (1) huruf d. menyatakan “menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;”

Pasal 43 ayat (1) menyatakan “Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.”

Pasal 39 ayat (3) menyatakan “setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, 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.”

Pasal 39 A huruf a menyatakan “menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.”

Pasal 64 ayat (1) menyatakan “jika antara beberapa perbuatan, meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran, ada hubungannya sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut, maka hanya diterapkan satu aturan pidana; jika berbeda-beda, yang diterapkan yang memuat ancaman pidana pokok paling berat.”

Pengakuan Terdakwa tidak pernah melakukan tindakan atau perbuatan yang melanggar ketentuan yang diatur dalam seluruh pasal yang didakwakan kepada terdakwa karena terdakwa adalah wajib pajak yang selalu memenuhi ketentuan-ketentuan yang diwajibkan baik untuk pribadi terdakwa dan perusahaan terdakwa, hal ini terbukti Terdakwa didakwa/dituntut dengan dakwaan yang tidak berhubungan sama sekali dengan seluruh ketentuan yang terkandung dalam pasal-pasal yang didakwakan tersebut, karena terdakwa didakwa dan dituntut dengan yang menurut Penuntut Umum membuat dokumen-dokumen ekspor yang menurut Penuntut Umum disalahgunakan oleh PT Trubustex untuk mengajukan restitusi pajak.

Penuntut Umum¹³² berpendapat berdasarkan Pasal 13 ayat (6) UU PPN jo Pasal 1 huruf a Peraturan Dirjen Pajak No: PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-33/PJ/2014 yang menyatakan dokumen

¹³² *Ibid*

ekspor berupa *PEB* dan *Invoice* ekspor adalah salah satu dokumen yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak yang mengakibatkan Terdakwa didakwa dan dituntut dimuka persidangan adalah tindakan yang sangat keliru dan tidak berdasarkan hukum karena dalam aturan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-33/PJ/2014 tersebut didalam Pasal 2, dokumen PEB yang dipersamakan dengan faktur pajak harus memuat persyaratan formal paling sedikit memuat:

- b. Nama, alamat dan NPWP yang melakukan ekspor atau penyerahan;
- b. Nama pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- c. Jumlah satuan barang apabila ada;
- d. Dasar Pengenaan Pajak; dan
- e. Jumlah Pajak yang terutang kecuali dalam hal ekspor.

Adapun dalam Pasal 3 ayat (2) Peraturan Dirjen Pajak No: PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-33/PJ/2014 menyebutkan PEB yang tidak memenuhi persyaratan formal sebagaimana ketentuan Pasal 2 diatas dikenakan sanksi yang diatur didalam KUP Pasal 14 yang secara garis besar merupakan sanksi administrasi.

Fakta di dalam persidangan yang terjadi adalah bahwa pendapat Penuntut Umum yang mengkategorikan kedudukan PEB dipersamakan dengan faktur pajak yang berakibat Dakwaan dan Tuntutan Jaksa Penuntut Umum memberikan sanksi pidana adalah tidak berdasar dan disanksikan oleh pihak Terdakwa.

Kuasa Hukum Terdakwa berpendapat Berdasarkan Pasal 13 ayat (6) UU PPN jo Pasal 1 huruf a Peraturan Dirjen Pajak No: PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-33/PJ/2014 yang menyatakan dokumen ekspor berupa *PEB* dan *Invoice* ekspor adalah salah satu dokumen yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak yang mengakibatkan terdakwa didakwa dan dituntut dimuka persidangan adalah tindakan yang sangat keliru dan tidak berdasarkan hukum karena dalam aturan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-33/PJ/2014 tersebut didalam Pasal 2, dokumen PEB yang dipersamakan dengan faktur pajak harus memuat persyaratan formal paling sedikit memuat:

- a. Nama, alamat dan NPWP yang melakukan ekspor atau penyerahan;
- b. Nama pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- c. Jumlah satuan barang apabila ada;
- d. Dasar Pengenaan Pajak; dan
- f. Jumlah Pajak yang terutang kecuali dalam hal ekspor.

Adapun dalam Pasal 3 ayat (2) Peraturan Dirjen Pajak No: PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Dirjen Pajak No: PER-33/PJ/2014 menyebutkan PEB yang tidak memenuhi persyaratan formal sebagaimana ketentuan Pasal 2 diatas dikenakan sanksi yang diatur didalam KUP Pasal 14 yang secara garis besar merupakan sanksi administrasi.

Dengan demikian berdasarkan fakta-fakta yang terjadi dipersidangan, keterangan dari saksi-saksi yang terungkap dipersidangan dan keterangan Ahli, tindakan Penuntut Umum yang mengkategorikan kedudukan PEB dipersamakan dengan faktur pajak yang berakibat sanksi pidana merupakan sebuah Dakwaan dan Tuntutan yang tidak berdasar.

Dalam Persidangan diperoleh kesaksian dari ASEP SOMANTRI, yang merupakan Pegawai KPP Pratama Bandung Tegallega, yang memberikan penjelasan bahwa Terdakwa tidak masuk dalam jajaran Pengurus PT TRUBUSTEX yang sebagaimana terungkap dipersidangan atas keterangan Ahli bahwa, hanya Pengurus yang mempunyai hak untuk melapor kewajiban perpajakan PT Trubustex sebagaimana di jelaskan di dalam UU pasal 32 ayat (1) huruf a. yang menerangkan:

“Dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili, dalam hal : a. Badan oleh pengurus; b. Badan dalam pembubaran atau pailit oleh orang atau Badan yang dibebani dengan pemberesan; c. Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; d. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya”.

Tidak adanya kerugian pada pendapatan negara yang ditimbulkan yang menjadi alasan Terdakwa sangat keberatan dengan dakwaan dari Penuntut Umum karena Pasal 13 (A) Undang-Undang Tentang Penetapan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Adapun isi Pasal 13 (A), adalah sebagai berikut:

“Wajib Pajak yang karena kealpaannya 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 pada pendapatan Negara, tidak dikenai sanksi pidana, apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar.”

Dalam persidangan terbukti Terdakwa utama HARVEY BARKI Direktur PT TRUBUSTEX pelaku tindak pidana pokok telah melakukan pembayaran atau melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi admisitrase, dan Terdakwa Johnny Kalwani tidak pernah melakukan tindakan pidana apa pun juga terhadap tindak pidana perpajakan, ini baru untuk pertama kali yang dilakukan secara tidak sengaja dan merupakan suatu kelalaian atau kealpaan yang dilakukan oleh Terdakwa.

Dengan telah dilakukannya pembayaran oleh Terdakwa HARVEY BARKI Direktur PT TRUBUSTEX pelaku tindak pidana pokok, menurut

Terdakwa tidak bisa dijatuhi pidana¹³³, karena unsur melawan hukum yang dilakukan oleh Terdakwa sebagaimana tuntutan dari Jaksa Penuntut Umum adalah tidak terbukti. Hal ini dapat dibuktikan dengan adanya Yurisprudensi MA RI tanggal 08 Januari 1966 Nomor 42 K/KR/1965 yang mempunyai kaidah hukum adalah sebagai berikut:

“Pada umumnya suatu tindakan dapat hilang sifatnya sebagai melawan hukum, selain berdasarkan suatu ketentuan perundang-undangan, juga berdasarkan azas-azas hukum yang tidak tertulis dan bersifat umum. Seperti dalam perkara ini, faktor Negara tidak dirugikan, kepentingan umum dilayani dan Terdakwa sendiri tidak mendapatkan untung.”

Adanya pembayaran kembali atas uang setoran pajak tersebut yang mengacu kepada Pasal 13 (A) Undang-Undang Tentang Penetapan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menjadi Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka Oleh karena Dakwaan Jaksa Penuntut Umum yang menyatakan bahwa Terdakwa telah menimbulkan kerugian pada pendapatan negara tidak terpenuhi.

Wajib Pajak Sudah Mengungkapkan Ketidakbenaran SPT Sesuai Dengan Keadaan Yang Sebenarnya untuk menyelesaikan secara administratif. Hal ini diatur dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang

¹³³ *Ibid*

Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menjadi Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dalam hal ini upaya tersebut telah dilaksanakan oleh Wajib Pajak untuk melakukan pengungkapan dengan Surat Nomor:035/TRB-SPJK/2017 tertanggal 21 Desember 2017.

Transaksi pengiriman ekspor yang menjadi Dakwaan menurut Terdakwa adalah benar dilakukan oleh Jhonny Kalwani melalui PT Trubustex. Hal ini dibuktikan dengan adanya Surat Pernyataan yang diberikan oleh KAMRUDDIN FASHION CO.L.L.C dalam pembuktian surat dan Surat Pernyataan yang diberikan oleh O.K. MIKE INC. sebagai bukti pernyataan bahwa kedua pihak tersebut diatas telah menerima pengiriman sesuai sebagaimana semestinya.

Menurut Terdakwa Surat Dakwaan yang didakwakan kepada Terdakwa oleh Jaksa Penuntut Umum melanggar syarat materiil yang diatur dalam Pasal 44B ayat (2) Undang-Undang R.I. Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang menyatakan :

“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.” PT Trubustex telah melakukan pengungkapan ketidakbenaran dan telah mengembalikan Restitusi dan Sanksi Pajak sebesar 150%. Bahwa hal ini mengingat pajak merupakan sumber pemasukan keuangan negara dengan cara mengumpulkan dana atau uang dari wajib pajak ke kas negara.

Dari perkara tersebut, perbuatan yang dilakukan para Tersangka 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 miliar¹³⁴, belum/ tidak terbukti.

Dari kasus diatas Negara mengalami kerugian dari restitusi PT Trubustex sebesar Rp. 6,2 Miliar dan sudah di kembalikan 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 menurut Kuasa Hukum Terdakwa. 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.

¹³⁴ *Kejari Bandung Tahan 6 Tersangka Kasus Pajak Rp 40 Miliar.*, <https://www.harianterbit.com/nasional/read/104421/Kejari-Bandung-Tahan-6Tersangka-Kasus-Pajak-Rp-40-Miliar.>[Retrieved October 29, 2019]

Dari kasus yang sudah *inkracht* diatas, peneliti juga menemukan kasus yang hampir sama yang sedang berjalan saat ini di Pengadilan Negeri Jakarta selatan, yaitu kasus Pidana Pajak NOMOR: 544/PID.SUS/2021/PN.JKT.SEL. yang pola penanganannya hampir sama dan di dakwa dengan Pasal yang hampir sama yaitu:

melanggar ketentuan yang terkandung dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d Jo Pasal 43 ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan dakwaan kesatu, atau Pasal 39 ayat (3) Jo Pasal 43 ayat (1) Undang-undang nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan dakwaan kedua, yang isi Pasal nya masing-masing menyatakan:

Pasal 39 ayat (1) huruf d. menyatakan :

“menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;”

Pasal 43 ayat (1) menyatakan :

“Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.”

Pasal 39 ayat (3) menyatakan :

“setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, 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.”

Bahwa perkara Nomor: 544/PID.SUS/2021/PN.JKT.SEL ini menurut peneliti memang sangat unik, karena kasus ini terjadi karena adanya kesalahan orang accounting nya yang memalsukan Dokumen Keputusan Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang semula kurang bayar menjadi lebih bayar. Dalam perkara tersebut Fiskus langsung mempidanakan Korporasinya dengan Pidana Pajak, meskipun SKPKB nya sudah dibayar dan pasti tidak ada kerugian Negara karena Korporasi tersebut hanya meminta pemindahbukuan atas pembayaran yang sudah di bayar berdasarkan SKPLB yang dipalsukan karyawan korporasi tersebut, yang seharusnya ada mekanisme penyaringan perkara berdasarkan asas hukum yang berlaku tentang pengenaan sanksi pidana yang menganut asas *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.

B. Sistematika Hukum Pajak

Berdasarkan catatan sejarah, pajak di Indonesia dimulai sejak zaman kerajaan Jawa Kuno. Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kerajaan pada masa Jawa Kuno. Batasan Jawa Kuno yang dimaksud adalah masa berkembangnya kerajaan-kerjaan Hindu dan Budha di Pulau Jawa yang berlangsung mulai abad VIII hingga abad XV Masehi. Pada masa Kerajaan Mataram Kuno hingga Kerajaan Majapahit, sistem pemungutan pajak sudah tersusun dengan rapi, mulai

dari barang- barang ataupun usaha yang terkena pajak, cara perhitungan, hingga cara penarikan.

Pajak yang dipungut dari masyarakat pada masa Jawa Kuno dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu pajak bumi, pajak profesi, dan pajak orang asing. Pajak bumi adalah pajak yang berkaitan dengan usaha pengelolaan tanah. Pajak profesi adalah profesi pedagang, pengerajin, seniman dan prajurit. Pajak orang asing adalah pajak yang dikenakan kepada orang-orang dari luar negeri yang menetap di Jawa (dan bukan tamu kerajaan).

Sedangkan di masa penjajahan Belanda, sejarah perpajakan di Indonesia dapat dibagi ke dalam beberapa kurun waktu yaitu :

1. Sebelum Kemerdekaan

Pada masa itu, bentuk pajak sangat dipengaruhi oleh kebijakan penguasa yang sedang memerintah,¹³⁵ misalnya pada masa *Dandels* bentuk dan jenis pajak disebut dengan *Contingenten* yaitu pajak atas hasil bumi, sedangkan pada masa pemerintahan *Raffles* dibentuk jenis pajak baru yaitu disebut dengan *Landrent*, dengan alasan bahwa tanah yang digarap oleh para petani adalah milik raja dan harus membayar sewa dalam bentuk pajak tanah. Pertengahan abad ke-20 dilakukan beberapa perubahan penting atau disebut

¹³⁵ Abdul Asri Harahap, *Paradigme Baru Perpajakan, Perspektif Ekonomi-Politik*, Integregitas Dinamika Press, Jakarta ,2004, hlm 7.

dengan “era hukum” (*era of Legality*), di mana pajak-pajak umum dan pajak tanah diatur dalam Pasal 58 dan Pasal 59 *Regaring Reglament*¹³⁶

2. Pasca Kemerdekaan

Setelah kemerdekaan di tanggal 17 Agustus 1945, Indonesia belum memiliki undang-undang terkait dengan perpajakan, sehingga berlakulah Pasal II Aturan Peralihan yang mengatur bahwa segala badan negara dan peraturan yang ada masih berlaku selama belum diadakan yang baru menurut Undang-undang Dasar ini. Oleh karenanya pemungutan pajak diawal-awal kemerdekaan masih dilakukan dengan berdasarkan peraturan pajak pada zaman kolonial, yaitu peraturan perpajakan Pemerintah Hindia Belanda, yang menganut sistem *Official assessment*, dan ketentuan pajak formil dan materil diatur dalam satu undang-undang, kecuali mengenai penagihan pajak dan peradilan pajak,

Barulah, pada abad 1945-1960 mulailah di tetapkan undang-undang-perpajakan berdasarkan ketentuan perundang-undangan Indonesia khususnya pajak-pajak daerah, diataranya :

- a. Undang-undang No 12 Tahun 1947 tentang Pajak Radio
- b. Undang-undang No 14 Tahun 1947 tentang Pajak Pembangunan I
- c. Undang-undang No 11 Drt. Tahun 1957 tentang Peraturan Umum Pajak Daerah
- d. Undang-undang No 74 Tahun 1958 tentang Pajak Bangsa Asing

¹³⁶ Dr. Bustamar Ayza., SH., M.M., *Hukum Pajak Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2017, hlm.3

- e. Undang-undang No 27 Prp. Tahun 1959 tentang Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor.
- f. Dan lain sebagainya.

Pada Dekade 1960- 1980an, setidaknya terdapat 3 (tiga) kebijakan perpajakan diantaranya :

- a. **Kebijakan Pertama:** Pemungutan pajak dengan sistem *official assessment* telah mulai bergeser kearah *self assessment* dengan terbitnya Undang-undang No.8 tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925, peraturan ini mengatur tata cara pemungutan pajak baru pada waktu itu untuk pajak Perseroan, Pajak Pendapatan dan Pajak Kekayaan yang terkenal dengan MPS-MPO, dimana MPS merupakan singkatan dari Menghitung Pajak sendiri dan MPO adalah Menghitung Pajak Orang lain.¹³⁷
- b. **Kebijakan Kedua :** di akhir 1960-an dan awal 1970-an untuk menarik investor agar menanamkan modalnya di Indonesia, para Investor diberikan keringanan perpajakan berupa fasilitas pembebasan pajak dengan jangka waktu tertentu (*tax holiday*) atau perangsang penanaman (*investment allowance*), pengaturan mengenai ketentuan ini adalah:

¹³⁷ Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Eresco, Bandung, 1977, hlm. 48

1. Undang-undang No 1 Tahun 1967 jo. Undang-undang No. 1 Tahun 1970 tentang Penanaman Modal Asing;
 2. Undang-undang No 6 Tahun 1968 jo. Undang-undang No. 12 Tahun 1970 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri; dan,
 3. Undang-undang No 10 Tahun 1970 tentang Pajak atas Bunga, Dividen, dan Royalty.
- c. **Kebijakan Ketiga:** (Pada Periode 1960-1980an) Penyerahan Pajak-pajak Negara kepada Kepala Daerah berdasarkan Undang-undang No. 10 Tahun 1968 tentang Penyerahan Pajak-Pajak Negara: Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Bangsa Asing dan Pajak Radio Kepada Daerah

3. Reformasi Pajak 1983

Reformasi Perpajakan di Indonesia pertama kali diluncurkan pada tahun 1983, dengan perombakan sistem perpajakan paling mendasar, yaitu digantikannya sistem *official assessment* menjadi *self assesement*. Dalam sistem baru ini, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk melaksanakan sendiri kewajiban pajaknya, mulai dari menghitung sendiri penghasilannya, menghitung sendiri pajak yang terutang, membayar sendiri pajak yang terutang, dan melaporkan sendiri pemenuhan kewajiban pajaknya. Menurut Abdul Asri Harahap mengungkapkan bahwa embrio sistem ini sebenarnya sudah mulai diterapkan tahun 1967 melalui Undang-undang No.8 Tahun 1967 jo. PP. No. 11 Tahun 1967 tentang Tata Cara Pemungutan Pajak atas Pajak

Pendapatan, Pajak Perseroan dan Pajak Kekayaan yang lebih dikenal dengan sistem Menghitung Pajak Sendiri/ Menghitung Pajak Orang (MPS/MPO), namun pada saat itu, sistem gagal karena tidak didukung kesiapan aparat perpajakan maupun masyarakat wajib pajak.¹³⁸

Melalui reformasi Perpajakan 1983, diluncurkan Undang-undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Undang-undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh), Undang-undang No. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM) dan pada tahun 1985 diterbitkan juga Undang-undang No. 12 tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan Undang-undang No, 12 tahun 1985 tentang Bea Materai.

4. Reformasi Pajak 1994

Pada masa itu, pemerintah merilis Reformasi Perpajakan kedua untuk merespon berkembangnya perekonomian nasional dan pengaruh globalisasi dunia semakin kuat. Pada saat itu pemerintah mengeluarkan 4 Undang-undang yaitu :

- a. Undang-undang No. 9 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (KUP).
- b. Undang-undang No. 10 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan

¹³⁸ Abdul Asri Harahap, *Paradigme.... Op.cit* hlm 33.

Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 1991.

- c. Undang-undang No. 11 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- d. Undang-undang No. 12 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan.

Pada masa itu juga turut di undangkan 4 (empat) Undang-undang baru di bidang perpajakan, yaitu Undang-undang No. 17 tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, Undang-undang No. 18 tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Undang-undang No. 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Undang-undang No. 21 tentang Bea Perolehan atas Tanah dan Bangunan.

5. Reformasi Tahun 2000 hingga 2019

Pada tahun 2000, kembali diterbitkan beberapa Undang-undang, diantaranya :

- a. Undang-undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

- b. Undang-undang No, 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.
- c. Undang-undang No, 18 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- d. Undang-undang No, 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- e. Undang-undang No, 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah.

Selain itu, di tahun 2002 Pemerintah juga meluncurkan Undang-undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menggantikan Undang-undang No 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dimana merubah sturuktur peradilan pajak yang sebelumnya dikendalikan penuh oleh Direktorat Jenderal Pajak menjadi suatu badan peradilan yang independen yang dibawah langsung oleh Mahkamah Agung.

Pada tahun 2007, pemerintah menerbitkan perubahan ketiga Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu Undang-undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang kemudian dirubah kembali di tahun 2009 menjadi Undang-Undang Republik Indonesia No. 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No.5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang

Selain ketentuan diatas terdapat berapa perubahan Peraturan diantaranya :

g. Undang-Undang Republik Indonesia No. 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan .

h. Undang-Undang Republik Indonesia No. 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

6. Reformasi Tahun 2020 (Omnibus Law) hingga sekarang

Omnibus Law ialah 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 klaster¹³⁹.

Tujuan utama dari klaster kemudahan berusaha di bidang perpajakan ini adalah 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 Cipta kerja ini terdapat beberapa perubahan pada UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), UU Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan UU Pajak Penghasilan (PPh).

Perubahan pada UU KUP

Pada UU KUP terdapat tiga pokok perubahan antara lain yaitu pengurangan sanksi bunga, pengurangan imbalan bunga, dan penghapusan beberapa ketentuan yang menimbulkan makna ganda pada UU KUP sebelumnya.

¹³⁹ <https://www.pajak.go.id/id/artikel/uu-ciptaker-disahkan-simak-perubahannya-pada-klaster-perpajakan>, diakses Pada tanggal 20 April 2021

Pengurangan sanksi bunga yang terdapat pada Pasal 8,9,13,14, dan 19 UU KUP diubah menjadi sebesar pajak kurang bayar dikali dengan tarif bunga per bulan dikali jumlah bulan. Tarif bunga per bulan ini mengacu pada suku bunga acuan yang telah ditentukan oleh Menteri Keuangan yang dihitung pada tanggal dimulainya penghitungan sanksi dibagi 12 lalu ditambah oleh *uplift factor* berdasarkan tingkat kesalahan yang dilakukan oleh wajib pajak. Besaran uplift factor pada pengenaan sanksi administratif yang dimaksud yaitu :

- a. Pasal 19 ayat 1 terkait bunga penagihan, pasal 19 ayat 2 terkait angsuran atau penundaan pembayaran pajak, dan pasal 19 ayat 3 terkait kurang bayar penundaan penyampaian SPT Tahunan *uplift factor* sebesar 0%;¹⁴⁰
- b. Pasal 8 ayat 2 dan 2a terkait kurang bayar Pembetulan SPT, pasal 9 ayat 2a dan 2b terkait pembayaran/penyetoran pajak yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo, dan pasal 14 ayat 3 terkait pajak tidak/kurang dibayar akibat salah tulis/hitung atau PPh tahun berjalan *uplift factor* sebesar 5%;
- c. Pasal 8 ayat 5 terkait pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT *uplift factor* sebesar 10%; dan

¹⁴⁰ Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja

- d. Pasal 13 ayat 2 terkait Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan pasal 13 ayat 2a terkait pengembalian Pajak Masukan (PM) dari PKP yang tidak memproduksi *uplift factor* sebesar 15%.

Pada pengurangan imbalan bunga juga terjadi perubahan yang pada UU KUP sebelumnya sebesar 2% per bulan diubah menjadi sebesar pajak lebih bayar dikali tarif bunga per bulan dikali dengan jumlah bulan. Tarif bunga per bulan ini juga mengacu pada suku bunga acuan yang telah ditentukan oleh Menteri Keuangan, berlaku pada tanggal dimulainya penghitungan sanksi dibagi 12. Terdapat penghapusan pada ketentuan mengenai pidana pajak yang telah diputus tetap dapat diterbitkan ketetapan pajak dan ketentuan mengenai kealpaan pertama kali wajib pajak dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan yang sulit dibuktikan.

Perubahan pada UU PPN

Pada UU PPN terdapat beberapa perubahan yaitu mengenai penyerahan secara konsinyasi, penyerahan hasil pertambangan batu bara, pengkreditan Pajak Masukan, dan faktur pajak. Perubahan ini dipecah menjadi tiga klaster yakni klaster meningkatkan pendanaan investasi, klaster mendorong kepatuhan wajib pajak dan wajib bayar secara sukarela, dan klaster menciptakan keadilan iklim berusaha di dalam negeri.

Pada klaster meningkatkan pendanaan investasi perubahan yang terjadi yaitu ketentuan pengalihan Barang Kena Pajak (BKP) untuk tujuan setoran modal

pengganti saham (*inbreng*) yang semula merupakan penyerahan BKP tetapi dalam UU Ciptaker ini bukan lagi termasuk dalam penyerahan BKP.

Pada klaster mendorong kepatuhan wajib pajak dan wajib bayar secara sukarela terdapat beberapa perubahan yaitu :

- a. Semua PM atas perolehan BKP dan/atau JKP sebelum berproduksi dapat dikreditkan sepanjang faktur pajak memenuhi ketentuan formal dan material.
- b. PM atas perolehan BKP dan/atau JKP, impor BKP dan pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean sebelum dikukuhkan sebagai PKP dapat dikreditkan menggunakan pedoman pengkreditan PM sebesar 80% dari Pajak Keluaran (PK) yang seharusnya dipungut.
- c. PM atas perolehan BKP dan/atau JKP, impor BKP, serta pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dan/atau pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean yang tidak dilaporkan pada SPT Masa PPN yang diberitahukan dan/atau ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan dapat dikreditkan oleh PKP sepanjang sesuai ketentuan.
- d. PM atas perolehan BKP dan/atau JKP, impor BKP, serta pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dan/atau pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean yang ditagih dengan penerbitan

ketetapan pajak dapat dikreditkan oleh PKP sebesar jumlah pokok PPN dengan ketentuan telah dilakukan pelunasan dan tidak dilakukan upaya hukum serta memenuhi ketentuan pengkreditan.

Pada klaster meningkatkan kepastian hukum perubahannya yaitu pada UU PPN sebelumnya konsinyasi yang diatur merupakan penyerahan BKP tetapi dalam UU Cipta Kerja diubah menjadi bukan penyerahan BKP. Sebaliknya, penyerahan batu bara yang sebelumnya merupakan bukan penyerahan BKP diubah menjadi penyerahan BKP.

Pada klaster menciptakan keadilan iklim berusaha di dalam negeri perubahannya ada pada pencantuman Nomor Induk Kependudukan (NIK) pembeli yang tidak mempunyai NPWP dalam faktur pajak.

Perubahan pada UU PPh

Pada UU PPh terdapat beberapa perubahan yakni mengenai objek pajak, subjek pajak, dan subjek pajak luar negeri. Perubahan dengan menambahkan status kewarganegaraan bagi subjek pajak dalam negeri baik WNI ataupun WNA dan memperjelas ketentuan status subjek pajak WNI yang berada di luar Indonesia lebih dari 183 hari selama 12 bulan bagi subjek pajak luar negeri. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan kepastian hukum yang dimiliki oleh setiap subjek pajak. WNA yang menjadi subjek pajak dalam negeri dengan keahlian tertentu dikenakan PPh hanya atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia. Dalam hal meningkatkan pendanaan investasi terdapat beberapa perubahan yaitu:

- a. PPh atas dividen dari dalam negeri dihapuskan;
- b. Dividen dan penghasilan setelah pajak dari luar negeri tidak dikenakan PPh jika diinvestasikan atau digunakan untuk kegiatan usaha di Indonesia;
- c. Penghasilan dari luar negeri selain BUT tidak dikenakan PPh bila diinvestasikan di Indonesia;
- d. Bagian laba/SHU koperasi dan dana haji yang dikelola oleh Badan Pengelola Keuangan Haji (BPKH) merupakan non-objek PPh;
- e. Ruang penyesuaian tarif PPh Pasal 26 atas bunga dengan Peraturan Pemerintah.

Dari perubahan diatas terlihat upaya Pemerintah untuk mengembangkan dan menyempurnakan regulasi yang ada salah satunya dengan mengesahkan UU Cipta Kerja. Dalam proses pengesahan RUU Cipta Kerja menjadi UU Cipta Kerja banyak pro dan kontra yang terjadi namun dalam pembuatannya sudah melibatkan banyak pihak dalam rangka memastikan setiap ketentuan yang ditinjau dari segala aspek. Dari seluruh perubahan yang peneliti sampaikan, semangat dari pemerintah seolah-olah adalah yang terkait dengan pajak adalah keinginan untuk menciptakan iklim usaha yang kondusif, meningkatkan pertumbuhan ekonomi, meningkatkan kepastian hukum dan minat warga negara asing untuk berinvestasi di Indonesia yang sangat jauh dari pembahasan sanksi Pidana yang menjadi konsen tulisan peneliti.

7. Penyanderaan atau Paksa Badan (*Gijzeling*).

Pengertian *Gijzeling* berasal dari bahasa Belanda yang artinya sandera atau penyanderaan. Dalam ketentuan HIR/RBg, *gijzeling* diartikan dengan istilah penyanderaan, yaitu menahan pihak yang kalah di lembaga pemasyarakatan dengan tujuan untuk memaksanya memenuhi putusan hakim.

Adapun pengertian *gijzeling* menurut PERMA Nomor 1 Tahun 2000 bahwa *gijzeling* diartikan dengan istilah “Paksa Badan”, yaitu upaya paksa tidak langsung dengan memasukkan seseorang debitur yang beritikad tidak baik ke dalam Rumah Tahanan Negara yang ditetapkan oleh Pengadilan, untuk memaksa yang bersangkutan memenuhi kewajibannya.¹⁴¹

Dalam sistem hukum Indonesia, lembaga penyanderaan atau Paksa Badan sudah dikenal cukup lama pada zaman penjajahan Belanda. *Gijzeling* diatur dalam Pasal 209 sampai 224 HIR atau pasal 242 sampai dengan 258 RBg. Dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk memastikan pelaksanaan keputusan, maka Ketua Pengadilan Negeri dapat memberi perintah untuk melaksanakan surat sita guna menyendera debitur. Dalam hal ini yang disita adalah orangnya dan berkaitan dengan hubungan antara debitur dan kreditur secara hukum perdata.¹⁴² Pasal 258 RBg menyatakan bahwa lama penyanderaan dapat ditentukan secara berjenjang sesuai dengan besar kecilnya jumlah yang harus dipenuhi oleh debitur. Dalam RBg juga diatur mengenai persyaratan usia, kondisi, di mana

¹⁴¹ Pasal 1 PERMA Nomor 1 Tahun 2000

¹⁴² Y. Sri Pudyamoko, *Op.cit*, h. 112.

seseorang tidak dapat disandera, tempat penyanderaan, wewenang penyanderaan, dan sebagainya. Dalam ketentuan tersebut juga ditentukan bahwa penyanderaan dilakukan atas permohonan kreditur.¹⁴³

Penerapan lembaga *gijzeling* dianggap bertentangan dengan hak asasi manusia, oleh sebab itu lembaga tersebut dibekukan oleh Mahkamah Agung sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 1964 dan Nomor 4 Tahun 1975 .

Di dalam SEMA Nomor 4 tahun 1975 menyatakan bahwa penyanderaan (*gijzeling*) sebagaimana diatur dalam Pasal-pasal 209 s/d 224 H.I.R. dan Pasal-pasal 242 s/d 258 R.Bg. merupakan tindakan “perampasan kebebasan bergerak seseorang” dalam rangka eksekusi suatu putusan perkara perdata yang telah mempunyai kekuatan pasti, putusan perkara dimulai dengan penyitaan barang-barang milik pihak yang kalah, akan tetapi orang itu sama sekali tidak memiliki barang atau barang-barang miliknya tidak cukup banyak untuk melunasi hutang-hutangnya. Penyanderaan (*gijzeling*) di dalam H.I.R. dan R.Bg. ini tidak ditujukan kepada pihak yang membangkang (*onwilige partij*) seperti “*lijfsdwang*” di dalam Rv., melainkan ditujukan kepada orang yang tidak mampu yang tidak mungkin dapat melunasi hutang-hutangnya.

Perkembangan selanjutnya, *gijzeling* dipandang sebagai salah satu upaya efektif dalam penegakan hukum bagi debitur yang tidak beritikad baik. Oleh

¹⁴³ Y. Sri Pudyatmoko, *Loc.cit*

sebab itu, Mahkamah Agung mengintruksikan kembali berlakunya *gijzeling* melalui PERMA Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan.

Adapun alasan penerapan kembali *gijzeling* adalah sebagai berikut:¹⁴⁴

- a) pembekuan penerapan lembaga *gijzeling* sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 1964 dan Nomor 4 Tahun 1975 yang menginstruksikan kepada para Ketua Pengadilan dan Hakim untuk tidak mempergunakan lagi peraturan-peraturan mengenai *gijzeling* yang diatur dalam Pasal 209 sampai dengan Pasal 224 Reglemen Indonesia yang diperbarui (HIR) Serta Pasal 242 sampai dengan Pasal 258 Reglemen Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura (RBg.), dipandang tidak sesuai lagi dengan keadaan dan kebutuhan hukum dalam rangka penegakan hukum keadilan serta pembangunan ekonomi bangsa Indonesia, sehingga perlu mencabut dan mengatur kembali ketentuan tersebut.
- b) penerjemahan istilah "*gijzeling*" dengan kata "sandera" atau "penyanderaan". Hal ini dipandang tidak tepat karena tidak mencakup pengertian terhadap debitur yang mampu tetapi tidak mau memenuhi kewajibannya dalam membayar hutang, sehingga penerjemahannya perlu disempurnakan menjadi paksa badan, sebagaimana terkandung dalam pengertian "*Imprisonment for Civil Debts*" yang berlaku secara universal.
- c) perbuatan debitur, penanggung atau penjamin hutang yang tidak

¹⁴⁴ Konsideran PERMA Nomor 1 Tahun 2000

memenuhi kewajibannya untuk membayar kembali hutang-hutangnya, padahal ia mampu untuk melaksanakannya, merupakan pelanggaran hak asasi manusia yang nilainya lebih besar daripada pelanggaran hak asasi atas pelaksanaan Paksa Badan terhadap yang bersangkutan.

Berdasarkan ketentuan *gijzeling* dalam PERMA Nomor 1 Tahun 2000 tersebut, maka ketentuan *gijzeling* yang diatur dalam HIR dan RBg yang dikenakan kepada debitur yang tidak mampu membayar utangnya sudah tidak diberlakukan lagi. *Gijzeling* hanya diberlakukan adalah bagi debitur mampu yang tidak beritikad baik untuk melunasi utangnya. Ketentuan *gijzeling* yang ada di HIR dan RBg tetap diberlakukan kecuali yang diatur dalam PERMA Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan.

Selanjutnya, menurut Undang-undang Nomor 49 Prp. Tahun 1960 Tentang Panitia Urusan Piutang Negara, *gijzeling* disebut juga dengan Paksa Badan (*lifsdwang*) adalah upaya penagihan dalam rangka penyelamatan uang negara dengan cara pengekangan kebebasan untuk sementara waktu di tempat tertentu, terhadap debitur yang tergolong mampu namun tidak beritikad baik.¹⁴⁵ Adapun pengertian lain menurut UU Nomor 19 Tahun 1997 jo UU Nomor 19 Tahun 2000 bahwa *gijzeling* adalah pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.¹⁴⁶

Gijzeling dalam Hukum Pajak dan dalam hal hukum perpajakan adalah

¹⁴⁵ Pasal 1 angka 8 KMK Nomor 336/KMK.01/2000

¹⁴⁶ Pasal 1 angka 18 UU Nomor 19 Tahun 2000

istilah yang mempunyai arti Penyanderaan. Penyanderaan dalam perpajakan merupakan pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.¹⁴⁷ Yang dimaksud dengan penanggung pajak adalah orang pribadi yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak menurut ketentuan perundang-undangan.¹⁴⁸ Selanjutnya, yang dimaksud dengan tempat tertentu adalah:

- a. Tertutup dan terasing dari masyarakat
- b. Mempunyai fasilitas terbatas, serta
- c. Mempunyai system pengaman dan pengawasan yang memadai.¹⁴⁹

Penyanderaan merupakan upaya hukum terakhir akibat dari ketidakmauan atau ketidakmampuan debitur untuk memenuhi kewajiban guna membayar utang-utangnya kepada kreditur. Wajib pajak sebagai debitur dapat disandera karena beri'tikad tidak baik dalam melaksanakan kewajibannya.

Penyanderaan dalam hal penagihan pajak pada awalnya diatur dalam UU Nomor 19 tahun 1959. Keberadaan penyanderaan (*gijzeling*) tidak pernah dipakai lagi sejak dicabut oleh Mahkamah Agung melalui SEMA Nomor 2 Tahun 1964 tertanggal 22 Januari 1964. Pertimbangan pencabutan peraturan tersebut adalah rasa keadilan dan perikemanusiaan. Kemudian pada tanggal 1 Desember 1975 diperkuat melalui SEMA Nomor 4 Tahun 1975. Untuk

¹⁴⁷ Pasal 1 butir 4 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 137 Tahun 2000 Tentang Tempat Dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

¹⁴⁸ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, Penagihan Pajak, *Op.cit*, h. 138.

¹⁴⁹ Sani Imam Santoso, *Op.cit*, h. 105-106

merngormati SEMA Nomor 2 Tahun 1964 dan SEMA Nomor 4 Tahun 1975, Dirjen Pajak mengeluarkan Surat Edaran Nomor 06/Pj.4/1979 yang menyatakan penggunaan *gijzeling* dalam penagihan utang pajak diberhentikan.¹⁵⁰ Selanjutnya, Mahkamah Agung menerbitkan SEMA Nomor MA/Pemb/0109/1984 tertanggal 11 Januari 1984 tentang Penegasan Pencairan Kembali Lembaga Sandera dalam Kaitannya dengan Efisiensi dan Kelancaran Penagihan Pajak untuk Kepentingan Negara. Dalam SEMA tersebut menjelaskan bahwa *gijzeling* yang dilarang adalah dalam hal eksekusi perdata yang tidak mempunyai barang lagi (pasal 209-233 HIR). Oleh sebab itu, Dirjen Pajak kemudian menghidupkan kembali mengenai penyanderaan (*gijzeling*) dalam penagihan pajak melalui Surat Edaran Nomor SE 12PJ.62/1984 tanggal 4 Juli 1984. Pengaturan penyanderaan terakhir kali diatur dalam UU Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Dengan Surat Paksa.¹⁵¹

Lembaga Paksa Badan dihidupkan kembali dalam masalah perpajakan melalui UU No. 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000. Untuk melaksanakan Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak dengan Penyanderaan, pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 13 Tahun 2000 Tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi dalam Rangka Penagihan Pajak.

¹⁵⁰ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, h. 95.

¹⁵¹ Sani Imam Santoso, *Op.cit*, h. 163

Selain itu, peraturan lain yaitu Surat Keputusan Bersama antara Menteri Keuangan serta Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia No. M-02.UM.01 Tahun 2003 dan N. 294/KMK.03/2003 Tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera di Rumah Tahanan Negara dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan juga Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-218PJ/2003 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak yang Disandera.¹⁵²

Peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan *gijzeling* dapat dirumuskan sebagai berikut:

Tabel 2.1 Ketentuan *Gijzeling* di Indonesia

PERATURAN	PASAL	KETENTUAN POKOK
<i>Reglement Buitengewesten</i> (RBg), <i>Herziene Inlandsch Reglement</i> (HIR)	Pasal 209 dan 210	Jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk memastikan perjalanan keputusan, Ketua Pengadilan Negeri dapat memberi perintah untuk menjalankan surat sita untuk menyandera debitor.
UU Nomor 49 Tahun 1960 tentang Panitia Urusan Piutang Negara	Pasal 1	Penyanderaan dalam rangka utang kepada Negara

¹⁵² Y. Sri Pudyatomoko, *Op.cit*, h. 114.

<p>PERMA Nomor 1 Tahun 2000 tentang Pencabutan SEMA Nomor 2 Tahun 1964 dan Nomor 4 Tahun 1975</p>	<p>Pasal 1</p>	<p>Upaya menghidupkan kembali lembaga <i>gijzeling</i> terhitung sejak tanggal 30 Juni 2000 Paksa Badan dilakukan melalui penetapan pengadilan.</p>
<p>UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa jo UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa <i>jo</i> Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000</p>	<p>Pasal 33 Ayat (1) dan (2)</p>	<p>Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp.100.000.000 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak berdasarkan penetapan Pejabat Pajak (KPP) setelah mendapat izin tertulis dari Menteri atau Gubernur Kepala Daerah Tingkat I.</p>
<p>Surat Keputusan Bersama Menteri Keuangan Republik Indonesia dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia Nomor 294/KMK.03/2003, M-02.UM.09.01 Tahun 2003</p>	<p>Pasal 2</p>	<p>SKB ini hanya berlaku bagi daerah tempat Penanggung Pajak yang disandera yang belum ada tempat penyanderaannya yang dibentuk oleh Departemen Keuangan.</p>

Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang	Pasal 93	Penahanan debitor pailit melalui putusan pengadilan
---	----------	---

Sumber: Sani Imam Santoso, *Teori Pemidanaan dan Sandera Badan Gijzeling*, h. 19.

Pelaksanaan *gijzeling* dalam hukum pajak dilakukan dengan prosedur sebagai berikut:

b. Izin Penyadaraan

Penyadaraan dapat dilakukan terhadap wajib pajak/penanggung pajak dengan syarat sebagai berikut:

- 1) Mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya seratus juta rupiah (Rp 100.000.000, 00), dan
- 2) Diragukan itikad baiknya untuk melunasi tunggakan pajaknya.
- 3) Setelah lewat jangka waktu 14 hari sejak tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada wajib pajak
- 4) Telah mendapat izin tertulis dari Menteri Keuangan Republik Indonesia.¹⁵³

Adapun kriteria penanggung pajak yang diragukan itikad baiknya berdasarkan pasal 3 ayat (1) huruf d Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-218/PJ./2003 disebutkan tentang petunjuk bahwa penanggung pajak diragukan itikad baiknya, yaitu sebagai berikut:

- 1) penanggung Pajak tidak merespon himbauan untuk melunasi

¹⁵³ Pasal 33 UU Nomor 19 Tahun 1997

utang pajak;

- 2) penanggung Pajak tidak menjelaskan/tidak bersedia melunasi utang pajak baik sekaligus maupun angsuran;

3.

penanggung Pajak tidak bersedia menyerahkan hartanya untuk melunasi utang pajak;

- 3) penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama- lamanya atau berniat untuk itu;
- 4) penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
- 5) penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya.¹⁵⁴

Penyanderaan dilakukan dengan permohonan izin penyanderaan yang diajukan oleh Pejabat atau atasan Pejabat kepada Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau kepada Gubernur untuk penagihan pajak daerah. Permohonan izin penyanderaan memuat sekurang- kurangnya :

- 1) Identitas Penanggung Pajak yang akan disandera;

¹⁵⁴ Muhammad Rusjdi, *PPSP: Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, PT Indeks, Jakarta, 2007, hlm.107.

- 2) Jumlah utang pajak yang belum dilunasi;
- 3) Tindakan penagihan pajak yang telah dilaksanakan; dan
- 4) Uraian tentang adanya petunjuk bahwa Penanggung Pajak diragukan itikad baik dalam pelunasan utang pajak.¹⁵⁵

Surat Perintah Penyanderaan diterbitkan oleh Pejabat seketika setelah diterimanya izin tertulis dari Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau dari Gubernur untuk penagihan pajak daerah.

Khusus untuk penagihan yang dilakukan terhadap pajak pusat, maka setelah menerima izin tertulis dari Menteri Keuangan, Direktur Jenderal Pajak u.p direktur pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan pajak segera mengirimkan izin tertulis tersebut kepada kepala kantor yang bersangkutan dengan kurir, pos kilat tercatat, atau pos kilat khusus. Setelah menerima surat izin tersebut, kepala kantor menerbitkan surat perintah penyanderaan.¹⁵⁶

a.

Penyanderaan

Wajib Pajak/penanggung pajak yang disandera ditempatkan di tempat tertentu yang memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:¹⁵⁷

¹⁵⁵ Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000

¹⁵⁶ Panca Kurniawan dan Bagus Pamungkas, *Op.cit*, h. 171.

¹⁵⁷ Pasal 6 ayat (1) PP Nomor 137 Tahun 2000

- i. Tertutup dan terasing dari masyarakat
- ii. Mempunyai fasilitas terbatas
- iii. Mempunyai system pengamanan dan pengawasan yang memadai.

Jika tempat penyanderaan belum ada, maka dititipkan pada rumah tahanan Negara. Tempat penyanderaan di rumah tahanan Negara dipisahkan dengan tahanan lain. Pada dasarnya, antara penyanderaan dan tahanan mempunyai kesamaan bahwa mereka dihilangkan kebebasannya dengan ditempatkan di tempat yang terasing. Perbedaan antara keduanya adalah pada tindakan penyanderaan, penghilangan kebebasan penanggung pajak dipergunakan sebagai jaminan atas pelunasan utang pajak, sedangkan tahanan dihilangkan kebebasannya adalah sebagai hukuman atas tindakan yang melanggar.

Apabila Kementerian Keuangan belum memiliki tempat khusus untuk penyanderaan di wilayah penanggung pajak, maka penanggung pajak ditempatkan di rumah tahanan Negara setempat. Tempat penyanderaan di dalam rumah tahanan Negara dipisahkan dengan tempat tahanan tersangka tindak pidana. Pemisahan juga dilakukan berdasarkan jenis kelamin penanggung pajak yang disandera. Kepala rumah tahanan wajib memperhatikan penempatan penanggung pajak yang disandera.

Pelaksanaan Penyanderaan

Penyanderaan mulai dilaksanakan pada saat Surat Perintah Penyanderaan diterima oleh Penanggung Pajak yang bersangkutan. Juru sita pajak harus menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan langsung kepada Penanggung Pajak dan salinannya disampaikan kepada kepala tempat penyanderaan. Juru sita pajak dapat menitipkan Penanggung Pajak yang disandera berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang ke Rumah Tahanan Negara.

Juru Sita menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan langsung kepada Penanggung Pajak dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang penduduk Indonesia yang telah dewasa, dikenal oleh Juru Sita dan dapat dipercaya. Dalam melaksanakan tugasnya, Juru Sita Pajak dapat meminta bantuan Kepolisian, Kejaksaan, Departemen yang membidangi hukum dan perundang-undangan, Pemerintah Daerah setempat, Badan Pertanahan Nasional, Direktorat Jenderal Perhubungan Laut, Pengadilan Negeri, Bank atau pihak lain.

Dalam hal Penanggung Pajak yang akan disandera berada di luar wilayah kerja Kepala Kantor yang menerbitkan Surat Paksa, atau Penanggung Pajak yang akan disandera tersebut melarikan diri atau bersembunyi ke luar wilayah kerja Kepala Kantor yang menerbitkan Surat Paksa, maka Kepala Kantor dimaksud tetap dapat menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan, dan memerintahkan Juru Sita Pajak dalam melaksanakan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang berada di luar wilayah kerjanya. Dalam hal Penanggung Pajak yang

akan disandera berada di luar wilayah kerja Kepala Kantor yang menerbitkan Surat Paksa, Kepala Kantor dimaksud dapat meminta bantuan kepada Kepala Kantor yang wilayah kerjanya merupakan tempat kedudukan, tempat keberadaan, atau tempat persembunyian Penanggung Pajak yang akan disandera. Kepala Kantor yang diminta bantuan wajib memberikan bantuan, antara lain:¹⁵⁸

- 1) Keterangan dan informasi tentang keberadaan Penanggung Pajak dimaksud;
- 2) Memperbantukan Jurusita Pajak dan menyediakan saksi;
- 3) Koordinasi dengan aparat Pemerintah Daerah/Kepolisian setempat;
- 4) Sarana dan prasarana yang diperlukan untuk pelaksanaan penyanderaan.

Apabila Penanggung Pajak yang disandera menolak untuk menerima Surat Perintah Penyanderaan, Jurusita Pajak meninggalkan Surat Perintah Penyanderaan dimaksud di tempat kedudukan Penanggung Pajak (tempat tinggal atau tempat bekerja) dan mencatatnya dalam Berita Acara Penyampaian Surat Perintah Penyanderaan bahwa Penanggung Pajak tidak mau menerima Surat Perintah Penyanderaan, dan Surat Perintah Penyanderaan dianggap telah diterima serta sah mempunyai kekuatan hukum mengikat.

Jurusita pajak membuat berita acara penyanderaan pada saat

¹⁵⁸ Pasal 6 ayat (3) Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 Tahun 2003

penanggung pajak ditempatkan di tempat penyanderaan dan berita acara penyanderaan ditandatangani oleh juru sita pajak, kepala tempat penyanderaan, dan saksi-saksi. Salinan berita acara penyanderaan tersebut disampaikan kepada kepala tempat penyanderaan, penanggung pajak yang disandera, dan bupati atau walikota. Berita acara penyanderaan tersebut paling sedikit memuat:¹⁵⁹

- 1) Nomor dan tanggal surat perintah penyanderaan;
- 2) Izin tertulis menteri keuangan atau gubernur;
- 3) Identitas juru sita pajak;
- 4) Identitas wajib pajak/penanggung pajak yang disandera;
- 5) Tempat penyanderaan;
- 6) Lamanya penyanderaan; dan
- 7) Identitas saksi penyanderaan.

c. Jangka Waktu Penyanderaan

Penyanderaan dilakukan selama-lamanya 6 (enam) bulan terhitung sejak penanggung pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang untuk paling lama 6 (enam) bulan berikutnya.

Penentuan lamanya penyanderaan didasarkan pada:

- 1) perhitungan besarnya utang pajak;
- 2) besarnya jumlah harta yang disembunyikan;
- 3) hubungan harta yang disembunyikan tersebut dengan itikad tidak baik penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya.

¹⁵⁹ Pasal 9 ayat (4) PP Nomor 137 Tahun 2000

Izin perpanjangan jangka waktu penyanderaan dapat sekaligus diberikan oleh Menteri/Gubernur yang berwenang pada waktu memberikan izin penyanderaan, dalam hal izin perpanjangan penyanderaan sekaligus diberikan maka tidak diperlukan suatu izin baru. Ketentuan jangka waktu maksimum penyanderaan ini tidak berlaku dalam hal sandera melarikan diri.

Dalam hal Penanggung Pajak yang disandera melarikan diri dan tertangkap, maka yang bersangkutan dimasukkan ke rumah tahanan negara kembali berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan pertama kali dengan kewajiban membayar biaya yang timbul karena pelarian tersebut. Selama masa pelarian tersebut tidak dihitung sebagai masa penyanderaan.

d. Hak-hak Wajib Pajak/Penanggung Pajak yang Disandera

Wajib pajak/penanggung pajak yang disandera mendapatkan hak-hak selama masa penyanderaan. Adapun hak-hak yang diperoleh yaitu sebagai berikut:¹⁶⁰

1. Melakukan ibadah di tempat penyanderaan sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing;
2. Memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
3. Mendapat makanan yang layak termasuk menerima kiriman dari keluarga;

¹⁶⁰ Pasal 14 Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000

4. Menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas;
 5. Memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya penanggung pajak yang disandera;
 6. Menerima kunjungan dari : keluarga, pengacara, sahabat; dokter pribadi atas biaya sendiri dan rohaniawan.

e. Kewajiban Wajib Pajak/Penanggung Pajak yang Disandera

Kewajiban ataupun larangan wajib pajak yang disandera selama dalam masa penyanderaan:¹⁶¹

1. Wajib memenuhi tata tertib dan disiplin di rutan
2. Dilarang membawa telepon genggam, pager, computer, atau alat elektronik lain yang dapat digunakan untuk berkomunikasi;
3. Jika melarikan diri maka dapat disandera kembali dengan membayar biaya yang timbul karena pelarian tersebut; serta
4. Selama masa pelarian tidak dihitung sebagai masa penyanderaan.

f. Penghentian Penyanderaan

Penyanderaan dapat dihentikan dengan syarat sebagai berikut:

1. Apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas;
2. Apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam surat perintah penyanderaan itu telah terpenuhi;
3. berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai

¹⁶¹ Sani Imam Santoso, *Op.cit*, h. 107.

kekuatan hukum tetap; atau

4. Berdasarkan pertimbangan tertentu dari menteri atau gubernur.¹⁶² pertimbangan-pertimbangan tersebut di antaranya:¹⁶³

- a) sudah melunasi minimal 50 % dari utang pajak dan sisanya akan dilunasi dengan angsuran,
- b) sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan bank garansi,
- c) sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan kekayaan senilai dengan utang pajaknya,
- d) penanggung pajak telah berumur 75 tahun atau lebih, dan
- e) untuk kepentingan perekonomian Negara dan kepentingan umum.

Biaya penyanderaan dibebankan kepada penanggung pajak yang disandera dan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak. Yang termasuk dalam biaya penyanderaan, antara lain biaya hidup selama dalam penyanderaan di rumah tahanan Negara dan biaya penangkapan dalam hal penanggung pajak melarikan diri dari rumah tahanan Negara.

g. Perawatan dan Fasilitas

Adapun perawatan dan fasilitas yang didapat oleh wajib pajak yang

¹⁶² Pasal 10 PP Nomor 137 Tahun 2000

¹⁶³ Sani Imam Santoso, *Op.cit*, h. 108.

disandera sebagai berikut:¹⁶⁴

1. setiap Penanggung Pajak yang disandera yang dititipkan di dalam rumah tahanan Negara dengan memberikan makanan, tempat tidur, pelayanan kesehatan baik jasmani maupun rohani dan keperluan lainnya.
2. Dalam hal tertentu, penanggung pajak yang disandera dapat menyediakan fasilitas terbatas yang layak untuk kebutuhannya sendiri dalam rumah tahanan Negara setelah mendapat persetujuan dari Kepala Rumah Tahanan Negara.

h. Sandera Sakit

Wajib pajak/penanggung pajak yang sakit berhak mendapatkan perawatan kesehatan yang layak yang dilakukan oleh dokter/paramedis rumah tahanan negara yang bertugas. Penanggung Pajak yang disandera yang menderita sakit keras, dapat dirawat di rumah sakit di luar rumah tahanan negara setelah memperoleh ijin dari Pejabat yang menyandera. Dalam hal Penanggung Pajak yang disandera menderita sakit keras mendadak yang memerlukan tindakan cepat, Petugas dapat segera membawa ke rumah sakit/klinik kesehatan terdekat dan memberitahukan kepada Pejabat dan Kepolisian untuk pengawalan. Perawatan kesehatan tersebut juga berlaku bagi wajib pajak yang menderita gangguan jiwa.

Masa perawatan medis di luar rumah tahanan negara tersebut tidak

¹⁶⁴ Pasal 7 KMK Nomor 294 Tahun 2003

dihitung sebagai masa penyanderaan.¹⁶⁵

i. Sandera Meninggal Dunia

Dalam hal Penanggung Pajak yang disandera meninggal dunia di rumah tahanan negara karena sakit, Kepala Rumah Tahanan Negara segera memberitahukan kepada Pejabat yang menyandera dan keluarga dari Penanggung Pajak yang disandera disertai berita acara kematian. Pemberitahuan dan berita acara kematian disampaikan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak, Direktur Jenderal Pemasarakatan, Kepala Kantor Wilayah Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia, serta Kepolisian. Barang atau uang milik Penanggung Pajak yang disandera yang meninggal dunia diserahkan kepada keluarganya dengan tanda bukti penerimaan.¹⁶⁶

j. Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak

1) Gugatan atas Penyanderaan

Wajib pajak/penanggung pajak yang disandera dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan kepada Pengadilan Negeri. Wajib pajak/penanggung pajak tidak dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaa penyanderaan setelah masa penyanderaan berakhir. Jika gugatan penanggung pajak dikabulkan oleh pengadilan dan putusan pengadilan tersebut telah memperoleh kekuatan hukum tetap, maka Wajib

¹⁶⁵ Pasal 9 KMK Nomor 294 Tahun 2003

¹⁶⁶ Pasal 10 KMK Nomor 294 Tahun 2003

pajak/penanggung pajak dapat mengajukan permohonan rehabilitasi.¹⁶⁷

- 2) Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Ganti Rugi
 Permohonan rehabilitasi nama wajib pajak/penanggung pajak diajukan kepada pejabat yang menerbitkan surat perintah penyanderaan. Rehabilitasi nama baik dilaksanakan oleh pejabat dalam bentuk 1 kali pengumuman media cetak harian yang berskala nasional dengan ukuran yang memadai, yang dilakukan paling lambat 30 hari sejak diterimanya permohonan wajib pajak/penanggung pajak. Besar ganti rugi yang diberikan oleh pejabat yaitu Rp 100.000,00 per hari selama penyanderaan yang dijalani dan diberikan paling lambat 30 hari sejak diterimanya permohonan wajib pajak/penanggung pajak.¹⁶⁸

C. Karakteristik Kewenangan Dalam Memungut Pajak

1. Pengertian Kewenangan

Dalam konsep Hukum Tata Negara, kewenangan atau wewenang dideskripsikan sebagai “*rechtsmacht*” (kekuasaan hukum). Dalam hukum publik, wewenang terkait kekuasaan¹⁶⁹ terdapat sedikit perbedaan antara kewenangan (*Authority, gezag*) atau yang disebut sebagai kekuasaan formal, yaitu kekuasaan yang berasal dari yang diberikan oleh undang-undang atau legislatif, sedangkan wewenang (*competence, bevoegdheid*) hanya mengenai

¹⁶⁷ Pasal 15 PP Nomor 137 Tahun 2000

¹⁶⁸ Pasal 16 PP Nomor 137 Tahun 2000

¹⁶⁹ Philipus M. Hadjon, *Tentang Wewenang, Yuridika, Volume No.5 & 6, Tahun XII, September-Desember, 1997*, hlm.1

suatu “*onderdeel*” (bagian) tertentu dari kewenangan. Kewenangan dalam bidang kekuasaan kehakiman atau kekuasaan mengadili lazim disebut kompetensi atau yurisdiksi.

Di Belanda konsep *bevoegdheid* dapat dipergunakan dalam lapangan hukum publik, oleh karena itu *bevoegdheid* tidak memiliki watak hukum¹⁷⁰. Sedangkan di Indonesia, konsep wewenang selalu dimaknai sebagai konsep hukum publik, sebab wewenang selalu dikaitkan dengan penggunaan kekuasaan. Sesuai dengan pendapat di atas, Prajudi Atmosudirdjo menyatakan : “wewenang merupakan kekuasaan untuk melakukan semua tindakan di dalam lapangan hukum publik, sedangkan kekuasaan untuk melakukan tindakan dalam lapangan hukum privat disebut hak”.¹⁷¹

Wewenang sekurang-kurangnya terdiri atas tiga komponen, yaitu : pengaruh, dasar hukum dan konformitas hukum. Komponen pengaruh dimaksudkan, bahwa penggunaan wewenang bertujuan untuk mengendalikan perilaku subyek hukum, komponen dasar hukum dimaksudkan, bahwa wewenang itu harus didasarkan pada hukum yang jelas, dan komponen konformitas hukum menghendaki bahwa wewenang harus memiliki standart yang jelas (untuk wewenang umum), dan standart khusus (untuk jenis wewenang tertentu). Secara yuridis, wewenang merupakan kemampuan yang

¹⁷⁰ Disarikan dari bahan kuliah Philipus M. Hadjon, Dalam Mata Kuliah *Sistem Perlindungan Hukum Bagi Rakyat, Pada Program Megister Hukum Pascasarjana*, Universitas Airlangga, Surabaya, 1997

¹⁷¹ Prajudi Admosudirjo, *Hukum Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, cet.9. Jakarta, 1998. hlm.76

diberikan oleh peraturan perundang-undangan untuk melakukan perbuatan yang menimbulkan akibat hukum.¹⁷²

Setiap penggunaan wewenang harus memiliki dasar legalitas di dalam hukum positif untuk mencegah terjadinya perbuatan sewenang-wenang. Penggunaan wewenang pemerintahan selalu dalam batas-batas yang ditetapkan sekurang-kurangnya oleh hukum positif. Dalam kaitannya dengan konsep negara hukum, penggunaan Kewenangan tersebut dibatasi atau selalu tunduk pada hukum yang tertulis maupun tidak tertulis,¹⁷³ yang selanjutnya untuk hukum tidak tertulis di dalam hukum pemerintahan di Indonesia disebut dengan “asas-asas umum pemerintahan yang baik” hal ini sesuai dengan penjelasan Pasal 4 huruf a Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2008 tentang Ombudsman, yang berbunyi : “Negara hukum adalah Negara yang dalam segala aspek kehidupan masyarakat, berbangsa dan bernegara, termasuk dalam penyelenggaraan pemerintahan harus berdasarkan hukum dan asas-asas umum pemerintahan yang baik yang bertujuan untuk meningkatkan kehidupan demokratis yang sejahtera, berkeadilan dan bertanggung jawab”.

Seperti di kemukakan di atas, bahwa dalam hukum publik wewenang berkaitan dengan kekuasaan¹⁷⁴. Kekuasaan memiliki makna yang sama dengan wewenang karena kekuasaan yang dimiliki oleh eksekutif, legislatif

¹⁷² Indroharto, *Usaha Memahami Peradilan Tata Usaha Negara*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 2002, hlm.68

¹⁷³ *Ibid*, hlm.69

¹⁷⁴ Philipus M. Hadjon, *Tentang Wewenang*, Makalah, Universitas Airlangga, Surabaya, Tanpa Tahun, hml.01

dan yudisial adalah kekuasaan formal. Kekuasaan merupakan unsur esensial dari suatu negara dalam proses penyelenggaraan pemerintahan. Kekuasaan merupakan suatu kemampuan individu atau kelompok untuk melaksanakan kemauannya meskipun menghadapi pihak lain yang menentangnya.¹⁷⁵

Kewenangan adalah apa yang disebut “kekuasaan formal”, kekuasaan yang berasal dari kekuasaan yang diberikan oleh Undang-Undang atau legislatif dari kekuasaan eksekutif atau administrative. Kewenangan merupakan kekuasaan dari segolongan orang tertentu atau kekuasaan terhadap suatu bidang pemerintahan atau urusan pemerintahan tertentu yang bulat. Sedangkan wewenang hanya mengenai suatu bagian tertentu saja dari wewenang. Wewenang (*Authority*) adalah hak untuk memberi perintah dan kekuasaan untuk meminta dipatuhi. Wewenang dapat juga didefinisikan sebagai kekuasaan membuat Keputusan, memerintah, dan melimpahkan tanggung jawab kepada orang lain, fungsi yang boleh tidak dilaksanakan.

Kewenangan harus dilandasi oleh ketentuan hukum yang ada (*konstitusi*), sehingga kewenangan merupakan kewenangan yang sah. Pejabat (*organ*) dalam mengeluarkan Keputusan didukung oleh sumber kewenangan tersebut. Wewenang bagi pejabat atau organ (*institusi*) pemerintahan dibagi menjadi¹⁷⁶:

¹⁷⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum Edisi Revisi* cet-ke 6., Kencana Pranadamedia Group, Jakarta, 2014, hal.73

¹⁷⁶ HD Van Wijk/Willem Konijnenbelt, *Hoofdstukken Van Administratief Recht, V ugas 'Gravenhage*, hal.129, Dikutip dari Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara, Edisi Revisi*, Rajawali Prees, Jakarta, 2010, hal. 102

- a. Kewenangan yang bersifat *atributif (orisinil)*, yaitu pemberian wewenang pemerintah oleh pembuat undang-undang kepada organ pemerintahan (*atributie : toekenning van een bestuursbevoegheid door een wetgever aan een bestuursorgaan*). Kewenangan atributif bersifat permanen atau tetap ada, selama undang-undang mengaturnya. Dengan kata lain wewenang yang melekat pada suatu jabatan. Dalam tinjauan hukum tata negara, atributif ini di tunjukkan dalam wewenang yang dimiliki oleh organ pemerintah dalam menjalankan pemerintahannya berdasarkan kewenangan yang dibentuk oleh pembuat undang-undang. Atributif ini menunjuk pada kewenangan asli atas dasar konstitusi/undang-undang dasar atau peraturan perundang-undangan.
- b. Kewenangan yang bersifat *non atributif (non orisinil)* yaitu kewenangan yang diperoleh karena pelimpahan wewenang dari aparat yang lain. Kewenangan *non atributif* bersifat insidental dan berakhir jika pejabat yang berwenang telah menariknya kembali. Penyerahan sebagian dari wewenang pejabat atasan kepada bawahan tersebut membantu dalam melaksanakan tugas-tugas kewajibannya untuk bertindak sendiri. Pelimpahan wewenang ini dimaksudkan untuk menunjang kelancaran tugas dan ketertiban alur komunikasi yang bertanggung jawab, dan sepanjang tidak ditentukan secara khusus oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam politik hukum, pelimpahan wewenang dibedakan menjadi dua macam yaitu mandat dan delegasi. Dalam pelimpahan wewenang secara

mandat terjadi ketika organ pemerintah mengizinkan kewenangannya dijalankan oleh organ lain atas namanya (mandaat : *eenbestuurorgaan laat zijn bevoegheid namens hem uitoefenen door een ander*), mandat yang beralih hanya sebagian wewenang, pertanggungjawaban tetap pada *mandans*. Hal ini dijelaskan Ridwan HR : “....sementara pada mandat, penerima mandat, mandataris bertindak untuk dan atas nama pemberi mandat (*mandans*) tanggung jawab akhir Keputusan yang diambil mandataris tetap berada pada *mandans*”.¹⁷⁷

Pelimpahan wewenang secara delegasi, adalah pelimpahan wewenang pemerintah dari satu organ pemerintahan kepada organ pemerintahan yang lain (*delegatie : overdrach van een bevoegheid van het ene bestuurorgaan aan een ander*) yang beralih adalah seluruh wewenang dari delegans, maka yang bertanggung jawab sepenuhnya adalah delegataris¹⁷⁸. Syarat-syarat delegasi menurut Hadjon adalah :

- a. Delegasi harus *definitif* dan pemberian delegasi (*delegans*) tidak dapat lagi menggunakan sendiri wewenang yang telah dilimpahkan itu;
- b. Delegasi harus berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, artinya delegasi hanya dimungkinkan kalau ada ketentuan untuk itu dalam peraturan perundang-undangan;

¹⁷⁷ Ibid, hal. 105-106

¹⁷⁸ Philipus M Hadjon, *Tentang Wewenang, Makalah pada Penataran Hukum Administrasi*, Fakultas Hukum Universitas Airlangga, Surabaya, 1998, hal. 9-10

- c. Delegasi tidak kepada bawahan, artinya dalam hubungan hierarki kepegawaian tidak diperkenankan adanya delegasi.

Atributif, delegasi dan mandat adalah bentuk kewenangan organ (*institusi*) pemerintah yang dikuatkan oleh hukum positif guna mengatur dan mempertahankannya. Tanpa Kewenangan tidak dapat dikeluarkan suatu Keputusan yuridis yang benar¹⁷⁹.

2. Kewenangan Negara Dalam Memungut Pajak

Negara Indonesia memiliki kewenangan untuk memungut pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 23 A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI 1945). Dalam pasal tersebut dikatakan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan Undang-Undang”. Pemungutan pajak yang tidak didasari dengan undang-undang dapat menimbulkan kesewenang-wenangan. Hal ini tentunya akan merugikan masyarakat selaku wajib pajak itu sendiri.

Indonesia sebagai negara hukum (*rechstaat*) meletakkan Undang-Undang Dasar sebagai *staatsgrundgesetz* atau yang biasa disebut dengan Aturan Dasar Negara.¹⁸⁰ Hal ini tercermin dalam Pasal 3 Undang-Undang No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

¹⁷⁹ F.A.M Stroink dalam Abdul Rasyid Thalib, *Wewenang Mahkamah Konstitusi dan Aplikasinya dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2006, hlm.209

¹⁸⁰ Maria Farida, *Ilmu Perundang-undangan, Edisi 1*, Kanisius, Yogyakarta, 2007, hlm.

(selanjutnya disebut UU No. 12 tahun 2011), yang menyatakan bahwa “Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia merupakan hukum dasar dalam peraturan perundang-undangan”. Hal ini juga tercantum dalam penjelasan pasal tersebut yang menyatakan bahwa, “Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang memuat hukum dasar Negara merupakan sumber hukum bagi Pembentukan Peraturan Perundang-undangan di bawah Undang-undang Dasar”. Selanjutnya ketentuan tersebut diperkuat dalam *hierarki* peraturan perundang-undangan Indonesia sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011, yakni:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- d. Peraturan Pemerintah;
- e. Peraturan Presiden;
- f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Berdasarkan kedua pasal tersebut, yakni pasal 3 dan Pasal 7 Undang-Undang No. 12 tahun 2011, nampak jelas bahwa UUD NRI 1945 merupakan landasan bagi peraturan perundang-undangan di bawahnya¹⁸¹. Sebagai *staatsgrundgesetz*, maka UUD NRI 1945 dijadikan sebagai sumber dan dasar bagi setiap bentuk peraturan perundang-undangan lain di bawahnya. Hal

¹⁸¹ Ibid

tersebut membawa konsekuensi yuridis bahwa segala jenis bentuk peraturan perundang-undangan di bawah UUD NRI 1945 tidak boleh bertentangan dengan UUD NRI 1945.¹⁸²

Indonesia sebagai negara hukum memiliki unsur terpenting yakni adanya kekuasaan kehakiman (*judicial power*) untuk melakukan kontrol terhadap kekuasaan eksekutif (*executive power*) dan kekuasaan legislative (*legislative power*).¹⁸³ Salah satu perwujudan kontrol dari kekuasaan kehakiman adalah dengan melakukan pengujian peraturan perundang-undangan melalui mekanisme *judicial review*. *Judicial review* dapat diajukan ke Mahkamah Konstitusi manakala terjadi pertentangan antara Undang-undang dengan Undang-undang Dasar.¹⁸⁴

Berkaitan dengan hal tersebut di atas, maka pembuatan regulasi di bidang perpajakan tidak boleh bertentangan dengan UUD NKRI 1945. Hal ini mengingat pajak adalah pungutan yang wajib dibayarkan oleh rakyat kepada negara dan dapat dipaksakan. Apabila hal tersebut dilanggar, maka masyarakat selaku pembayar pajak lah yang akan merasa dirugikan. Kerugian dapat pula dirasakan oleh negara manakala terdapat wajib pajak yang enggan untuk membayar hutang pajaknya dikarenakan mereka merasakan beban yang terlalu berat akibat pajak.

¹⁸² Imam Soebechi, *Judicial Review Perda Pajak dan Retribusi Daerah*, Sinar Grafika, Jakarta, 2012, hlm. 9

¹⁸³ Maria Farida, *Op.Cit.*

¹⁸⁴ Pasal 24 ayat (1) *Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945*, Amandemen III

Sebelum membahas lebih lanjut, maka perlu diulas pengertian pajak terlebih dahulu menurut pendapat beberapa sarjana yang berkaitan langsung dengan kewenangan yang sudah peneliti bahas sebelumnya di teori perpajakan dalam bab sebelumnya, yakni:

- a. Pajak menurut Rochmat Soemitro memiliki pengertian “Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa imbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.¹⁸⁵
- b. Pajak menurut P.J. A. Andriani memiliki pengertian, “Pajak adalah 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 adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”¹⁸⁶

Dalam memungut pajak, hendaknya perlu diperhatikan prinsip-prinsip pemungutan pajak, salah satunya seperti yang tercantum dalam buku *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations* yang ditulis

¹⁸⁵ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2011, hlm. 9

¹⁸⁶ Santoso Budiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1995, hlm. 2

oleh *Adam Smith* pada abad ke 18, diterangkan mengenai asas-asas pemungutan pajak yang dikenal sebagai *The Four Maxim*, yakni¹⁸⁷:

1) *Equality*

Dalam memungut pajak, tidak diperbolehkan suatu negara melakukan diskriminasi di antara sesama wajib pajak karena “Dalam keadaan sama harus diperlakukan yang sama dan dalam keadaan yang berbeda harus diperlakukan yang berbeda”.

2) *Certainty*

Pajak yang dibayar oleh wajib pajak harus jelas. Asas kepastian hukum diutamakan mengenai subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan ketentuan mengenai pembayarannya.

3) *Convenience of Payment*

Pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi wajib pajak, yakni pada saat sedekat-dekatnya dengan saat diterimanya penghasilan atau keuntungan yang dikenakan pajak.

4) *Economics of Collections*

Pemungutan pajak haruslah dilakukan seefisien mungkin, jangan sampai biaya pemungutan pajak jauh lebih besar dari penerimaan pajak.

Pajak dipungut dari masyarakat, nantinya akan diperuntukkan kembali untuk masyarakat. Tanpa adanya pajak, kegiatan negara akan sulit dilaksanakan. Dengan penerimaan dari sektor pajak tersebut, pemerintah

¹⁸⁷ Erly Suandy, Op.Cit., hlm. 25

dapat membiayai pengeluaran rutin Negara, membangun fasilitas umum dan sosial yang nantinya akan berguna bagi masyarakat, yang akan dijabarkan sebagai berikut:¹⁸⁸

- 1) Membangun infrastruktur pendorong pembangunan ekonomi
 - a. Pembangunan infrastruktur perhubungan
 - b. Pembangunan infrastruktur permukiman
 - c. Pembangunan infrastruktur irigasi
 - d. Pembangunan infrastruktur energi dan lainnya
- 2) Meringankan beban dan mensejahterakan rakyat
 - a. Layanan pendidikan yang murah dan terjangkau
 - b. Penanggulangan kemiskinan
 - c. Layanan kesehatan murah
 - d. Ketahanan pangan
 - e. subsidi
- 3) Mewujudkan suasana aman tentram dan kepastian hukum bagi rakyat dan kegiatan usaha.
 - a. Bidang ketahanan negara
 - b. Bidang keamanan dan ketertiban

D. Penyelesaian Sengketa Pajak

1. Administrasi

a. Pengertian Sengketa pajak

¹⁸⁸ Menteri Keuangan Republik Indonesia, APBN 2012 Perpaduan Hasil Kerja Keras Menghimpun Penerimaan dan Upaya Bijak Membangun Indonesia Sejahtera dan Berkeadilan, www.depkeu.go.id, 30 Desember 2012, hlm.1, dikunjungi pada tanggal 21 November 2020.

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak mengatur mengenai pengertian sengketa pajak, yaitu:

“Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan surat paksa”.

Berdasarkan pengertian sengketa pajak tersebut di atas, ternyata sengketa pajak hanya tertuju kepada banding dan gugatan sebagai kewenangan Lembaga Peradilan Pajak. Sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan hanya merupakan sengketa pajak dalam arti sempit karena masih ada sengketa pajak tidak termasuk di dalamnya. Sengketa pajak dalam arti luas meliputi sengketa yang diajukan keberatan, banding, dan gugatan pada peradilan pajak. Masuknya keberatan sebagai bagian dari sengketa pajak karena tanpa keberatan tak ada banding. Banding sebagai bagian dari sengketa pajak pada hakikatnya bermula dari keberatan yang penyelesaiannya pada tahap Direktorat Jenderal Pajak. Keputusan yang boleh diajukan banding adalah keputusan yang diterbitkan oleh pejabat pajak dalam bentuk penyelesaian sengketa pajak pada tahap keberatan. Hal ini disebabkan karena wajib pajak berhak mengajukan banding ketika keputusan Direktorat Jenderal Pajak dianggap merugikan baginya. Dengan demikian, secara utuh menyeluruh sengketa pajak

meliputi sengketa yang dapat diajukan keberatan, banding, dan gugatan pada peradilan pajak.¹⁸⁹

Sengketa Pajak adalah perselisihan antara wajib pajak, pemotongan, atau pemungutan pajak, serta penanggung pajak dengan pejabat pajak mengenai penerapan Undang-Undang Pajak. Dalam pengertian ini, yang berselisih adalah: (1) wajib pajak dengan pejabat pajak; (2) pemotong atau pemungut pajak dengan pejabat pajak; (3) wajib pajak dengan pemotong atau pemungut pajak; atau (4) penanggung pajak dengan pejabat pajak. Objek yang disengketakan adalah jumlah pajak yang terutang atau pengenaan sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan.¹⁹⁰

b. Penggolongan Sengketa Pajak

Sengketa pajak dapat digolongkan sebagai berikut:¹⁹¹

a) 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.

b) Sengketa Material

Apabila terdapat perbedaan jumlah pajak yang terutang, kelebihan pajak (*restitusi*) maupun kekurangan pajak.

¹⁸⁹ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan.....*, *Op.cit*, hlm 90.

¹⁹⁰ *Ibid.*, hlm 91.

¹⁹¹ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia, Cetakan Pertama*, Buku Litera Yogyakarta, Yogyakarta, 2014, hlm 101.

c. Timbulnya Sengketa Pajak

Menurut Mustaqiem, bahwa penyebab timbulnya sengketa pajak adalah sebagai berikut:¹⁹²

- a) Perbedaan dasar hukum yang digunakan;
- b) Persepsi terhadap hukum berbeda; dan
- c) Adanya perselisihan terhadap transaksi tertentu.

Sedangkan menurut Muhammad Djafar Saidi bahwa timbulnya sengketa pajak berintikan pada dua hal yang sangat prinsipil. Pertama, tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan oleh norma hukum pajak. Kedua, melakukan perbuatan hukum tetapi tidak sesuai dengan norma hukum pajak. Pihak-pihak yang terkait dengan timbulnya sengketa pajak adalah wajib pajak, pemotong atau pemungut pajak, penanggung pajak, dan pejabat pajak. Pihak-pihak tersebut merupakan sumber timbulnya sengketa pajak karena kurangnya kesadaran hukum dalam pelaksanaan atau menegakan hukum pajak.¹⁹³

Wajib pajak dapat dikatakan sebagai sumber timbulnya sengketa pajak karena tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan oleh norma hukum pajak, misalnya tidak menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) dalam jangka waktu yang ditentukan atau melakukan perbuatan hukum tetapi perbuatan itu bertentangan dengan

¹⁹² *Ibid.*, hlm 102.

¹⁹³ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan ... op.cit.* hlm 95.

norma hukum pajak, misalnya membayar pajak yang terutang tidak secara lunas dan jangka waktu pelunasan telah berakhir. Pemotong atau pemungut pajak dikatakan sumber timbulnya sengketa pajak karena tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan norma hukum pajak, misalnya tidak menyetor jumlah pajak yang dipotong atau dipungut kas negara, sedangkan dalam melakukan perbuatan hukum, tetapi perbuatan itu bertentangan dengan norma hukum, misalnya salah satu menerapkan tarif pajak dalam rangka melakukan pemotongan atau pemungutan pajak.¹⁹⁴

d. Waktu Dan Tempat Penyelesaian Sengketa Pajak

Wajib pajak dapat menyelesaikan sengketa pajak dengan lebih adil dan memuaskan ditempat dan pada waktu dimana para pihak pemutus perkara atau pembuat keputusan adalah pihak yang independen baik secara institusi maupun secara praktis. Beberapa opsi waktu dan tempat untuk menyelesaikan sengketa pajak tersedia dalam sistem perpajakan Indonesia, yaitu sebagai berikut:¹⁹⁵

a) Pada saat keberatan atau pembatalan keputusan

Pada saat keberatan, juri atau pembuat keputusan adalah fiskus sendiri sehingga baik secara teori maupun praktis di lapangan, dapat diketahui kemungkinan untuk mendapat kepuasan dan keadilan dari pihak lawan yang merangkap sebagai juri pemutus perkara adalah lebih kecil

¹⁹⁴ *Ibid*, hlm 96.

¹⁹⁵ Karianton Tampubolon, *Praktek, Gugatan, Dan Kasus-Kasus Pemeriksaan Pajak, Cetakan Pertama*, PT Indeks, Jakarta, 2013, hlm 18.

dibandingkan bila jurinya tidak merangkap sebagai pihak lawan. Pada sesi keberatan atau pembatalan keputusan posisi wajib pajak dalam hubungan kesetaraan adalah sangat lemah dibandingkan dengan fiskus.

b) Pada saat gugatan atau banding

Pengurusan sengketa pada peradilan pajak melibatkan pihak ketiga sebagai juri yaitu majelis hakim atau hakim tunggal yang sama sekali bebas dari pengaruh fiskus baik secara normatif maupun secara praktis. Kesempatan wajib pajak untuk memperoleh keadilan di lembaga peradilan pajak lebih besar dari pada saat berperkara di tingkat keberatan atau pembatalan ketetapan pajak. Hubungan kesetaraan antara wajib pajak dengan fiskus juga memiliki kesetaraan yang sempurna ketika melibatkan lembaga peradilan pajak.

e. Berakhirnya Sengketa Pajak

Sengketa pajak berakhir ditentukan oleh instrumen hukum yang terdapat dalam hukum pajak. Instrumen hukum pajak yang diperuntukkan bagi pejabat pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak negara, yaitu:¹⁹⁶

- a) Surat ketetapan pajak;
- b) Surat ketetapan pajak kurang bayar;
- c) Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan;
- d) Surat ketetapan pajak lebih bayar;
- e) Surat ketetapan pajak nihil;

¹⁹⁶ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan ... op.cit.*, hlm 38.

- f) Surat tagihan pajak;
- g) Surat paksa;
- h) Surat keputusan keberatan;
- i) Putusan banding;
- j) Putusan gugatan; dan
- k) Putusan peninjauan kembali.

Instrumen hukum pajak yang diperuntukkan kepada pejabat pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak daerah, yaitu:¹⁹⁷

- a) Surat pemberitahuan pajak terutang;
- b) Surat ketetapan pajak daerah;
- c) Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar;
- d) Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan;
- e) Surat ketetapan pajak daerah lebih bayar;
- f) Surat ketetapan pajak daerah nihil;
- g) Surat tagihan pajak daerah;
- h) Surat paksa;
- i) Surat keputusan keberatan;
- j) Putusan banding;
- k) Putusan gugatan; dan
- l) Putusan peninjauan kembali.

Satu di antara banyak instrumen hukum pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak negara dan sengketa pajak daerah tersebut memiliki upaya paksa adalah surat paksa karena dapat mempengaruhi jiwa dan fisik wajib

¹⁹⁷ *Ibid.*, hlm 38.

pajak. Surat paksa boleh ditindaklanjuti dengan perbuatan hukum yang diperbolehkan oleh hukum pajak dalam bentuk sebagai berikut:¹⁹⁸

- a) Surat keputusan penyitaan barang-barang milik wajib pajak atau penanggung pajak;
- b) Surat keputusan lelang;
- c) Surat keputusan pencegahan; dan
- d) Surat keputusan penyanderaan.

2. Pidana

a. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja tidak melakukan kewajiban perpajakan

Diatur dalam Pasal 39 Ayat (1) dan (2) yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang; dan
- 2) Yang dengan sengaja

Unsur Objektif

- 1) Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak¹⁹⁹ atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak²⁰⁰;

¹⁹⁸*Ibid.*, hlm 39.

- 2) Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- 3) Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan²⁰¹;
- 4) Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- 5) Menolak untuk dilakukan pemeriksaan²⁰² sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- 6) Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- 7) Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

¹⁹⁹ Nomor Pokok Wajib Pajak adalah nomor yang diberikan kepada Wajib Pajak sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya (Pasal 1 Ayat (5) UU No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP).

²⁰⁰ Pengusaha kena pajak adalah Pengusaha sebagaimana dimaksud pada angka 3 yang melakukan penyerahan

Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN 1984 dan perubahannya, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Kepmen Keuangan, kecuali pengusaha kecil yang memilih dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (Pasal 1 Ayat (4) UU No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP)

²⁰¹ Surat Pemberitahuan adalah surat oleh WP 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 (Pasal 1 Ayat (10) UU No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP)

²⁰² Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan PerUU perpajakan (Pasal 1 Ayat (24) UU No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP).

- 8) Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain yang termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *on-line* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Ayat (1);
- 9) Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara : paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun; dan
- 2) Pidana 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

b. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal mengulangi tidak melakukan kewajiban perpajakan (residivisme)

Diatur dalam Pasal 39 Ayat (1) dan (2) yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut:

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang;

2) Yang karena sengaja.

Unsur Objektif

Melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

Sanksi Pidana

Ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (kali) sanksi pidana.

c. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal percobaan menyalahgunakan NPWP atau PKP

Diatur dalam Pasal 39 Ayat (3) yang unsur-unsur tindak pidana-nya sebagai berikut :

Unsur Subjektif

1) Setiap orang

2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

1) Melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau pengukuhan pengusaha kena pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b;

- 2) Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak.

Sanksi Pidana

- 1) Pidana Penjara : paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun; dan
- 2) Pidana denda : paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

d. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja menerbitkan faktur pajak tidak sesuai ketentuan

Diatur dalam Pasal 39A yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang;
- 2) Yang dengan sengaja.

Unsur Objektif

- 1) Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau

- 2) Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara : paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun
- 2) Pidana denda : paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

e. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal tidak memberikan keterangan bagi pihak yang punya hubungan saat diperiksa atau disidik

Diatur dalam Pasal 41A yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang
- 2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

- 1) Tidak memberi keterangan atau bukti; atau
- 2) Member keterangan atau bukti yang tidak benar

Sanksi Pidana

- 1) Pidana kurungan : paling lama 1 (satu) tahun; dan
- 2) Pidana denda : paling banyak Rp. 25.000.000.00 (dua puluh lima juta rupiah)

f. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal mempersulit atau menghalangi penyidikan

Diatur dalam Pasal 41B yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang
- 2) Yang dengan sengaja

Unsur Objektif

- 1) Menghalangi; atau
- 2) Mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara : paling lama 3 (tiga) tahun; dan
- 2) Pidana denda : paling banyak Rp. 75.000.000.00 (tujuh puluh lima juta rupiah)

g. Jenis tindak pidana perpajakan menyuruh melakukan tindak pidana perpajakan (*deelneming*)

Diatur dalam Pasal 43 Ayat (1) dan (2) yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Wakil;
- 2) Kuasa;
- 3) Pegawai dari wajib pajak; atau pihak lain

Unsur Objektif

- 1) Menyuruh melakukan;
- 2) Turut serta melakukan;
- 3) Menganjurkan;
- 4) Membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;
- 5) Menyuruh melakukan, menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara : Dikenakan pidana yang sama dengan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang melakukan
- 2) Pidana denda : Dikenakan pidana yang sama dengan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang melakukan

h. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal alpa menyampaikan SPT tidak lengkap atau tidak benar

Diatur dalam Pasal 38 yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang;
- 2) Yang karena kealpaannya

Unsur Objektif

- 1) Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- 2) Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A²⁰³.

Sanksi Pidana

- 1) 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
- 2) Pidana kurungan : paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun

²⁰³ WP yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benarsehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh WP dan WP tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (Pasal 13A UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP).

i. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja tidak memberikan data berkaitan kewajiban instansi pemerintah, lembaga, asosiasi

Diatur dalam Pasal 41C Ayat (1) yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang;
- 2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

Tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A Ayat (1)²⁰⁴

Sanksi Pidana

- 1) Pidana kurungan : paling lama 1 (satu) tahun
- 2) Pidana denda : paling banyak 1.000.000.000.(satu miliar rupiah)

j. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja menyebabkan instansi pemerintah, lembaga, asosiasi tidak memberikan data

Diatur dalam Pasal 41C Ayat (2) yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

²⁰⁴ Setiap instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain, wajib memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah (Pasal 35A UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP).

- 1) Setiap orang;
- 2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

Menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A Ayat (1)

Sanksi Pidana

- 1) Pidana kurungan : paling lama 10 (sepuluh) bulan; atau
- 2) Pidana denda : paling banyak Rp. 800.000.000.00 (delapan ratus juta rupiah)

k. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja tidak memberikan data

Diatur dalam Pasal 41C Ayat (3) yang unsur-unsur tindak pidana-nya sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang;
- 2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

Tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 35A Ayat (2)²⁰⁵

²⁰⁵ Dalam hal data dan informasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak mencukupi, Direktur Jenderal Pajak berwenang menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan Negara

Sanksi Pidana

- 1) Pidana kurungan : paling lama 10 (sepuluh) bulan; atau
- 2) Pidana denda : paling banyak Rp. 800.000.000.00 (delapan ratus juta rupiah)

1. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja menyalahgunakan data.

Diatur dalam Pasal 41C Ayat (4) yang unsur-unsur tindak pidanya-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Setiap orang;
- 2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

Menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada Negara

Sanksi Pidana

- 1) Pidana kurungan : paling lama 1 (satu) tahun;
- 2) Pidana denda : paling banyak Rp. 500.000.000.00 (lima ratus juta rupiah)

m. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal alpa membuka rahasia wajib pajak

Diatur dalam Pasal 41 Ayat (1) yang unsur-unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Pejabat
- 2) Karena kealpaannya

Unsur Objektif

Tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34²⁰⁶

Sanksi Pidana

- 1) Pidana kurungan : paling lama 1 (satu) tahun; dan
- 2) Pidana denda : paling banyak Rp. 50.000.000.00 (lima puluh juta rupiah)

n. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal sengaja membuka rahasia wajib pajak

Diatur dalam Pasal 34 Ayat (1) dimana unsur- unsur tindak pidana-nya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

²⁰⁶ Setiap pejabat dilarang memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 34 Ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan kedua Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KTUP)

1) Pejabat;

2 Unsur Objektif

Tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34.

Sanksi Pidana

1) Pidana penjara : paling lama 2 (dua) tahun; dan

2) Pidana denda : paling banyak Rp. 50.000.000.00 (lima puluh juta rupiah)

o. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal menetapkan pajak tidak sesuai dengan undang-undang

Diatur dalam Pasal 36A ayat (1) dimana unsur- unsur tindak pidanya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

1) Pegawai pajak

2) Karena kelalaiannya; atau

3) Sengaja

Unsur Objektif

Menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara
- 2) Pidana denda
- 3) Pidana kurungan

p. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal bertindak diluar kewenangannya

Diatur dalam Pasal 36A ayat (2) dimana unsur- unsur tindak pidananya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

- 1) Pegawai pajak;
- 2) Dengan sengaja

Unsur Objektif

Dalam melakukan tugas bertindak diluar kewenangannya yang diatur dalam ketentuan perundang-undangan perpajakan, dapat diadukan ke unit Internal Departemen Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara
- 2) Pidana denda
- 3) Pidana Kurungan

q. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal petugas pajak yang melakukan pemerasan

Diatur dalam Pasal 36A ayat (3) dimana unsur- unsur tindak pidananya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

Pegawai pajak

Unsur Objektif

Dalam melakukan tugasnya terbukti melakukan pemerasan dan pengancaman kepada Wajib Pajak untuk menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum

Sanksi Pidana

Pidana penjara : paling lama 9 (sembilan) tahun (Pasal 368 Ayat (1) KUHPidana)

r. Jenis tindak pidana perpajakan dalam hal petugas pajak yang menguntungkan diri sendiri

Diatur dalam Pasal 36A ayat (4) dimana unsur- unsur tindak pidananya adalah sebagai berikut :

Unsur Subjektif

Pegawai pajak

Unsur Objektif

Menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menyalahgunakan untuk memberikan sesuatu, untuk membayar atau menerima pembayaran, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri.

Sanksi Pidana

- 1) Pidana penjara : pidana penjara seumur hidup atau paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun; dan
- 2) Pidana denda : paling sedikit Rp. 200.000.000.00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp. 1.000.000.000.00 (satu milyar rupiah). (Pasal 12 UU No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.)

s. Tahapan Sanksi Pidana

Jika ada dugaan tindak pidana di bidang Perpajakan maka akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Dasar hukum di lakukannya pemeriksaan Bukti Permulaan adalah

- Pasal 43A ayat (1) dan (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana

telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

- Pasal 60 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka, wajib:

- memberikan kesempatan kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan Bahan Bukti;
- memberikan kesempatan kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
- memperlihatkan dan/atau meminjamkan Bahan Bukti kepada pemeriksa Bukti Permulaan;
- memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada Pemeriksa Bukti Permulaan; dan

- memberikan bantuan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan guna kelancaran Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Pihak yang berkaitan atau pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan wajib memberikan keterangan dan/atau bukti yang diminta oleh pemeriksa Bukti Permulaan.

Orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka mempunyai hak meminta kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk:

- menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan;
- memperlihatkan kartu tanda pengenal pemeriksa Bukti Permulaan;
- memperlihatkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan atau Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan; dan
- mengembalikan Bahan Bukti yang telah dipinjam dan tidak diperlukan dalam proses Penyidikan.

Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu sebagai berikut:

- tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau

- menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar

sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d sepanjang mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia. Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud di atas disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Tindak lanjut atas proses pemeriksaan dapat di gambarkan sebagai berikut:

- Penyidikan, jika ditemukan Bukti Permulaan yang cukup;
- Pemberitahuan secara tertulis kepada Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka bahwa tidak dilakukan Penyidikan, jika pengungkapan ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya; atau
- Penghentian Pemeriksaan Bukti Permulaan, jika tidak ditemukan adanya Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Termasuk dalam pengertian tidak ditemukan adanya Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yaitu:

- calon tersangka tidak dapat diidentifikasi;
- satu-satunya calon tersangka meninggal dunia;
- daluwarsa penuntutan; dan
- nebis in idem.

Orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka harus menyampaikan pernyataan tertulis yang ditandatangani oleh Wajib Pajak dan disertai dengan:

- penghitungan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang;
- Surat Setoran Pajak sebagai bukti pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan Surat Setoran Pajak sebagai bukti pembayaran sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen), sebagai pemulihan kerugian pada pendapatan negara.

Orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan menyampaikan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan kepada kepala Kantor Pelayanan Pajak

tempat Wajib Pajak terdaftar atau tempat Objek Pajak diadministrasikan dan tembusannya kepada kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Tindak Lanjut Pengungkapan Ketidakbenaran Perbuatan Yang Disampaikan Oleh Wajib Pajak adalah:

- Pemeriksa Bukti Permulaan melakukan pengujian atas pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang disampaikan Wajib Pajak untuk memastikan bahwa pengungkapan ketidakbenaran perbuatan telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.
- Dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan mengirimkan pemberitahuan kepada orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak ditindaklanjuti dengan Penyidikan.
- Dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan mengirimkan pemberitahuan kepada orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak bahwa pengungkapan ketidakbenaran perbuatan tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dan Pemeriksaan Bukti Permulaan ditindaklanjuti dengan Penyidikan

sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

E. Sanksi Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

Dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakannya, seringkali Wajib Pajak dikenakan sanksi pajak yang bersifat administrasi maupun bersifat pidana. Undang-undang pajak tidak menjelaskan secara jelas apa yang dimaksud dengan sanksi administrasi dan sanksi pidana. Apabila kita teliti lebih lanjut kedua jenis sanksi tersebut hanya berbeda dari sisi keras ringannya sanksi yang diterapkan.

Penerapan sanksi administrasi dan pidana umumnya dikenakan karena wajib pajak melanggar hal-hal yang bersifat administratif dan pidana yang diatur dalam undang-undang pajak. Pelanggaran administratif misalnya karena wajib pajak tidak atau terlambat dalam menyampaikan laporan pajaknya, terlambat membayar pajak sesuai batas waktu yang telah ditentukan, atau wajib pajak salah dalam melakukan perhitungan jumlah pajak yang harus dibayar. Sanksi administrasi terdiri atas tiga macam yaitu sanksi administrasi berupa denda, sanksi administrasi berupa bunga, dan sanksi administrasi berupa kenaikan.²⁰⁷

²⁰⁷ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak Teori, Analisis dan Perkembangannya*, ctk. Keenam, Edisi 6, Salemba Empat, Jakarta, 2013, hlm.66

1. Sanksi Administrasi Dalam Pelaksanaan Hukum Pajak

a. Sanksi Administrasi Berupa Denda

Sanksi administrasi berupa denda dapat dikenakan kepada wajib pajak yang tidak menaati ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Pengenaan sanksi ini dilakukan oleh pejabat pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak. Pengenaan sanksi administrasi berupa denda kepada wajib pajak atas penghasilan maupun pengusaha kena pajak yang diatur dalam pasal 7 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Sanksi administrasi berupa denda dikenakan karena tidak menyampaikan surat pemberitahuan pajak dalam jangka waktu yang ditentukan, termasuk jangka waktu perpanjangan penyampaian surat pemberitahuan pajak. Besarnya denda yang dikenakan dalam pasal 7 ayat (1) UU KUP adalah:

- a) lima ratus ribu rupiah untuk surat pemberitahuan masa pajak pertambahan nilai;
- b) seratus ribu rupiah untuk surat pemberitahuan masa lainnya;
- c) satu juta rupiah untuk surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan wajib pajak badan;
- d) seratus ribu rupiah untuk surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan wajib pajak orang pribadi.

b. Sanksi Administrasi Berupa Bunga

Sanksi administrasi berupa bunga merupakan salah satu jenis sanksi administrasi yang dapat dikenakan kepada wajib pajak saat melakukan pelanggaran hukum pajak yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban. Kewajiban wajib pajak yang terkait dengan sanksi administrasi berupa bunga adalah pembayaran secara lunas pajak dalam jangka waktu yang ditentukan sebagaimana yang tercantum dalam dasar penagihan pajak. Ketika pajak yang tidak atau kurang dibayar setelah jatuh tempo pembayaran, pada saat itu pejabat pajak melakukan penagihan pajak disertai penerapan sanksi administrasi berupa bunga.

Sanksi administrasi berupa bunga sebagaimana diatur dalam pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP) dikenakan terhadap jumlah kekurangan pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah yang terutang dalam surat ketetapan pajak kurang bayar, karena:

- a) berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang atau kurang dibayar;
- b) apabila kepada wajib pajak diterbitkan nomor pokok wajib pajak; dan/atau
- c) pengusaha dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (4a).

Sanksi administrasi berupa bunga sebesar dua persen per bulan paling lama dua puluh empat bulan. Sanksi administrasi berupa bunga tersebut dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, atau tahun pajak sampai dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak kurang bayar.

c. Sanksi Administrasi Berupa Kenaikan

Selain sanksi administrasi berupa denda dan bunga, juga dikenal sanksi administrasi berupa kenaikan yang dapat dikenakan kepada wajib pajak oleh pejabat pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak. Pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan hanya tertuju kepada wajib pajak yang tidak membayar lunas jumlah pajak yang terutang. Pada hakikatnya, sanksi administrasi berupa kenaikan bertujuan agar wajib pajak tidak berupaya untuk melakukan penghindaran pembayaran pajak karena dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Pasal 13 ayat (3) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) memuat sanksi administrasi berupa kenaikan yang dikenakan kepada wajib pajak yang tidak membayar lunas jumlah pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai atau pajak penjualan atas barang mewah yang terutang dalam surat ketetapan pajak kurang bayar sebesar:

- a) lima puluh persen dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak;

- b) seratus persen dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan; atau
- c) seratus persen dari pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah yang tidak atau kurang dibayar.

Wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar dua ratus persen dari jumlah pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar sebagaimana dimaksud pasal 13A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP).

Kealpaan yang pertama kali dilakukan oleh wajib pajak dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara yang tertuju pada:

- a) tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
- b) menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar;
- c) menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak lengkap;
- d) melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

2. Sanksi Pidana Dalam Pelaksanaan Hukum Pajak

Sanksi pidana umumnya diterapkan kepada wajib pajak yang melanggar ketentuan yang dikualifikasikan sebagai tindak pidana pajak. Sanksi pidana diterapkan karena adanya unsur kealpaan atau unsur kesengajaan yang dapat

menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Pemberian atau pengenaan sanksi dalam undang-undang pajak pada dasarnya bertujuan untuk terciptanya tertib administrasi di bidang perpajakan dan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban-kewajibannya dalam bidang perpajakan. Sanksi ini merupakan jenis sanksi terberat dalam dunia perpajakan. Biasanya, sanksi pidana dikenakan apabila wajib pajak melakukan pelanggaran hukum yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP), terdapat pasal 39 ayat (1) huruf i yang memuat sanksi pidana bagi orang yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Sanksi tersebut adalah pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun, serta denda minimal 2 kali pajak terutang dan maksimal 4 kali pajak terutang yang tidak dibayar atau kurang dibayar.

Contoh kasus untuk sanksi ini adalah pengusaha yang menerbitkan faktur pajak dan memungut PPN, namun tidak mendaftarkan diri dan melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP), sehingga PPN yang dipungut tidak disetorkan ke kas negara.

Selain sanksi pidana yang diatur dalam Pasal 39 Undang-undang Tentang ketentuan Umum Perpajakan tersebut di dalam pasal 13 ayat (3) huruf b Undang-Undang yang sama Wajib Pajak juga mendapatkan sanksi administrasi berupa Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar

(SKPKB), sehingga antara sanksi pidana dan sanksi administrasi yang mengatur satu kesalahan yang sama sangat merugikan Wajib Pajak.

Lord Acton mengatakan bahwa setiap kekuasaan sekecil apapun cenderung untuk disalahgunakan. Dengan adanya keleluasaan bertindak dari administrasi negara yang memasuki semua sektor kehidupan masyarakat, terkadang dapat menimbulkan kerugian bagi masyarakat itu sendiri, maka wajar apabila timbul suatu keinginan untuk mengadakan suatu sistem pengawasan terhadap jalannya pemerintahan, yang merupakan jaminan agar jangan sampai keadaan negara menjurus ke arah diktator tanpa batas yang berarti bertentangan dengan ciri negara hukum. Pada sisi lain berarti pula ada suatu sistem perlindungan hukum bagi yang diperintah maupun bagi sikap tindak administrasi negara itu sendiri karena adanya diskresi.

Menurut Pasal 1 Angka 9 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, diskresi adalah keputusan dan/atau tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan oleh pejabat pemerintahan untuk mengatasi persoalan konkret yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam hal peraturan perundang-undangan yang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan.²⁰⁸

Perlindungan terhadap warga diberikan apabila sikap atau tindakan administrasi negara itu menimbulkan kerugian terhadapnya. Sedangkan

²⁰⁸ Lihat Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

perlindungan terhadap administrasi negara itu sendiri dilakukan terhadap sikap tindaknya dengan baik dan benar menurut hukum, baik yang tertulis maupun tidak tertulis. Dengan kata lain melindungi administrasi negara dari melakukan perbuatan salah menurut hukum, atau sikap tindak administrasi negara yang melanggar hukum.

Hukum Administrasi Negara (HAN) menjadi landasan kerja bagi administrasi negara, yang mengemban tugas pelayanan publik dalam hal melaksanakan tugas itu secara aktif, artinya dalam menyelenggarakan pemerintahan, administrasi negara melakukan suatu perbuatan penetapan (*beschikkings-handeling*) yang menghasilkan ketetapan (*beschikking*).

Menurut Sjachran Basah, bahwa ketetapan adalah keputusan tertulis administrasi negara yang mempunyai akibat hukum dalam menyelenggarakan pemerintahan. Ketetapan yang dibuat oleh administrasi negara itu harus dapat dipertanggungjawabkan baik secara moral maupun secara hukum. Dari segi optik Hukum Administrasi Negara (HAN) sesungguhnya pengawasan terhadap perbuatan pemerintah itu terjadi dari berbagai sudut, yaitu oleh instansi pemerintah yang lebih atas, oleh instansi yang mengambil keputusan itu sendiri, oleh hakim maupun oleh warga masyarakat (melalui DPR).²⁰⁹

²⁰⁹ SF Marbun dkk, *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, ctk. Pertama, UII Press, Yogyakarta, 2001, hlm 262

BAB IV

PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

A. Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Menurut System Hukum Di Indonesia

1. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Teori Perlindungan Hukum

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 *literature* berbahasa belanda didefinisikan sebagai “*rechtsbescherming van de burgers tegen de overheid*,” sementara dalam *literature* berbahasa Inggris, perlindungan hukum bagi rakyat didefinisikan sebagai “*legal protection of the individual in relation to acts of administrative autors*”. 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 atau 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.

Pajak adalah salah satu sumber penerimaan negara memainkan peranan yang semakin penting. Hal ini dapat dilihat dari proporsi penerimaan pajak di APBN yang semakin dominan. Kondisi ini tidak boleh luput dari perhatian pemerintah, apalagi kedepannya kebutuhan pendanaan pemerintah akan semakin besar. Jika pemerintah masih ingin mempertahankan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara yang dominan, maka pemerintah harus mendorong partisipasi publik dalam bidang perpajakan. Hal ini dilakukan dengan memastikan bahwa wajib pajak atau penanggung pajak mendapatkan

perlakuan yang baik, adil dan wajar sehingga mereka tidak menganggap pemenuhan kewajiban perpajakan sebagai beban yang berat dan kesadaran untuk membayar pajak juga semakin meningkat. Hal ini penting, terutama dengan diterapkannya *self assessment system* yang menuntut Wajib Pajak atau Penanggung Pajak untuk berperan aktif dan jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

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.

Di lain pihak, kepentingan publik juga harus diperhatikan. Yang dimaksud dengan kepentingan publik disini adalah kepentingan masyarakat luas dalam berbangsa dan bernegara. Jika kepercayaan yang diberikan kepada Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dalam *self assessment system* disalahgunakan,

seperti penggelapan pajak, penggunaan faktur fiktif, pemalsuan dokumen, manipulasi jumlah utang pajak, dan sebagainya; maka hal itu akan menimbulkan kerugian bagi negara dan juga bagi kepentingan masyarakat pada umumnya. Oleh karena itu, pembelajaran pajak (*tax education*) memainkan peranan yang penting dalam *self assessment system* guna menumbuhkan dan mendorong kesadaran Wajib Pajak dan Penanggung Pajak untuk memenuhi kewajibannya dengan baik dan benar tanpa merasa tertekan ataupun terpaksa.

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 dibidang 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.

rakyat adalah “pihak yang diperintah”, maka sering kali istilah “rakyat” dipasangkan dengan istilah “pemerintah”. Dengan demikian, perlindungan hukum bagi rakyat dapat didefinisikan sebagai perlindungan yang diberikan kepada rakyat secara individual ketika mereka berhadapan dengan pemerintah. Khusus untuk bidang pajak, perlindungan rakyat dapat didefinisikan sebagai perlindungan hukum kepada rakyat secara individual sebagai Wajib Pajak atau Penanggung Pajak berkaitan dengan keputusan pemerintah di bidang pajak.

Menurut Pasal 1 ayat (10) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 disebutkan bahwa pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam Masa Pajak, dalam Tahun Pajak, atau dalam Bagian Tahun Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Mengetahui penentuan saat terutang pajak Pengusaha Kena Pajak dalam melaksanakan kewajiban membayar pajaknya adalah sangat penting. Tanpa mengetahui saat pajak terutang, tidak mungkin dapat ditentukan kapan Pengusaha Kena Pajak harus memenuhi kewajiban pelunasan utang pajaknya.

Penentuan saat pajak terutang sangat erat kaitannya dengan penentuan saat timbulnya utang pajak. Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menganut prinsip *akrual*, artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, meskipun pembayaran atas penyerahan tersebut belum diterima atau belum sepenuhnya diterima pada saat impor Barang Kena Pajak.

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.

Seperti yang tertera dalam Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dalam Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, terutangnya pajak terjadi pada saat, Penyerahan Barang Kena Pajak, Impor Barang Kena Pajak, Penyerahan Jasa Kena Pajak, Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean, Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean, Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, Ekspor Jasa Kena Pajak.

Pajak Pertambahan Nilai menurut Pasal 12 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 yaitu, Pengusaha Kena Pajak terutang pajak di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan tempat kegiatan usaha dilakukan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, Atas pemberitahuan secara tertulis dari Pengusaha Kena Pajak, Direktorat Jenderal Pajak dapat menetapkan satu tempat atau lebih sebagai tempat pajak terutang, Dalam hal impor, terutangnya pajak terjadi di tempat Barang Kena Pajak dimasukkan.

Pemungutannya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Orang pribadi atau badan yang memanfaatkan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak yang berasal dari luar daerah Pabean di dalam daerah Pabean, terutang pajak di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha.

Prinsip-prinsip *Neutrality, Certainty and Simplicity* dalam perpajakan mengharuskan peraturan perpajakan harus jelas dan mudah untuk dimengerti,

jadi Wajib Pajak dapat mengantisipasi konsekuensi-konsekuensi pajak sebelum terjadi transaksi, termasuk mengetahui kapan, dimana dan bagaimana pajaknya terhitung. *Effectiveness and Fairness*, Perpajakan harus menghasilkan jumlah yang tepat dari pajak itu sendiri, sehingga harus dapat meminimalisir potensi penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) dengan tetap mengukur risiko yang dapat terjadi. *Flexibility*, Sistem perpajakan seharusnya bersifat fleksibel dan dinamis untuk memastikan mereka sejalan dengan teknologi dan perkembangan komersial. Besarnya pajak akan dikenakan pada transaksi dengan media elektronik adalah sebanyak yang dapat dikenakan pajak dengan media fisik.

Dengan adanya prinsip-prinsip perpajakan ini, maka hakikat berlakunya aturan-aturan hukum ini tidak terlepas dari hukum yang berlaku karena penetapan penguasa negara, dan hukum yang tidak tergantung dari pandangan manusia tentang baik buruknya, hukum yang asli.²¹⁰ Bahwa segala kejadian di alam ini diperintah dan dikemudikan oleh suatu undang-undang abadi yang menjadi dasar kekuasaan dari semua peraturan-peraturan lainnya yang memperlihatkan bahwa sangat erat sekali kaitan pelaksanaan pengajuan restitusi pajak pertambahan nilai sebagaimana teori yang Peneliti pilih yaitu teori perlindungan hukum dari Satjito Rahardjo yang mengatakan perlindungan hukum adalah adanya upaya melindungi kepentingan seseorang dengan cara mengalokasikan suatu Hak Asasi Manusia kekuasaan kepadanya untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut.

²¹⁰ CST Kansil, Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia, Balai Pustaka, Jakarta, 1989, hlm. 59.

2. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Teori Perpajakan

Teori Perpajakan sangat erat kaitanya dengan pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai, hal ini dapat dilihat dari beberapa karakteristik Pajak Pertambahan Nilai itu sendiri.

Menurut Prof. Ben Terra Pajak Pertambahan Nilai mempunyai beberapa karakteristik legal sebagai berikut²¹¹:

a. PPN merupakan pajak tidak langsung

Berdasarkan penjelasan mengenai perbedaan pajak langsung dan tidak langsung maka konsekuensi yuridis dari karakter ini adalah pemikul beban pajak dan penanggung jawab pajak berada pada pihak yang berbeda. Pemikul beban PPN yang dimaksud dalam UU adalah konsumen barang/jasa namun pengusaha sebagai penjual berkewajiban untuk membayar PPN dan melaporkannya kepada pemerintah/negara. Penyimpangan dalam pemungutan pajak menimbulkan konsekuensi bagi pengusaha, bukan bagi konsumen karena penanggung jawab pajak terletak pada pengusaha.

b. PPN merupakan pajak objektif

Pajak objektif adalah jenis pajak yang dalam penentuan saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif yaitu

²¹¹ Sukardji, Untung. 2009. Pajak Pertambahan Nilai. PT Grafindo Persada. Hal. 19-30

keadaan, peristiwa, atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak. Timbulnya kewajiban membayar PPN ditentukan oleh adanya objek pajak. Dalam pembayaran PPN, kondisi subjektif dari konsumen tidak dipertimbangkan. Oleh karena itu baik badan maupun orang pribadi yang berpenghasilan tinggi atau rendah akan diperlakukan sama sepanjang mereka mengkonsumsi barang atau jasa yang sama. Dampak perlakuan PPN yang sama tersebut akan menimbulkan dampak regresif karena semakin tinggi penghasilan maka semakin ringan beban pajak yang ditanggung dan sebaliknya. Meskipun kurang memperhatikan asas keadilan dalam pemungutan pajak, namun PPN pada umumnya mengenakan pajak tambahan untuk konsumsi barang-barang tertentu yang biasanya hanya dikonsumsi masyarakat golongan menengah ke atas.

- c. PPN dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi (*multi stage tax*)

Karakteristik ini mengandung arti bahwa setiap penyerahan barang atau jasa yang menjadi objek PPN mulai dari tingkat pabrikan hingga pedagang dikenakan PPN. Oleh karena itu, pengusaha pada jalur produksi dan distribusi harus mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

- d. PPN terutang yang dibayar ke kas negara

PPN terutang yang dibayar ke kas negara dihitung dengan metode *indirect subtraction method* Pajak yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak penjual dari konsumen tidak serta merta wajib dibayar ke kas negara. PPN yang disetor ke kas negara dihitung dengan mengurangkan PPN yang dipungut (PPN keluaran) oleh Pengusaha Kena Pajak dengan PPN yang dibayar kepada Pengusaha Kena Pajak lain (PPN masukan). Selisih hasil perhitungan tersebut akan menjadi jumlah yang wajib disetorkan (apabila selisih positif) atau dapat dikompensasi atau direstitusi (apabila selisih negatif).

e. PPN adalah pajak atas konsumsi umum dalam negeri

Konsekuensi dari karakteristik ini adalah PPN hanya dikenakan atas konsumsi barang/jasa di dalam negeri. Oleh karena itu barang yang diimpor dari luar negeri dikenakan pajak yang sama karena akan dikonsumsi di dalam negeri. Pada sisi yang lain barang yang diekspor tidak dikenakan PPN di dalam negeri karena akan dikonsumsi di luar negeri. Namun demikian, bagi pengusaha yang melakukan kegiatan ekspor untuk memperoleh kembali PPN masukan yang telah dibayar atas perolehan barang yang akan diekspor maka ekspor dikenai PPN dengan tarif 0%. Karena merupakan pajak atas konsumsi umum maka PPN dikenakan atas konsumsi yang dilakukan oleh orang pribadi, badan baik badan swasta maupun badan pemerintahan dan atas konsumsi barang dan jasa. Mekanisme demikian membuat PPN netral

terhadap pola konsumsi. Selain itu, karakter pajak atas konsumsi mengindikasikan bahwa PPN bukan pajak atas kegiatan bisnis namun menyasar konsumen barang dan jasa.

f. PPN bersifat netral

Netralitas PPN terbentuk karena PPN dikenakan atas konsumsi barang dan jasa dan PPN menganut prinsip tempat tujuan. Dengan dikenakannya PPN atas konsumsi barang dan jasa maka PPN tidak akan mempengaruhi pola konsumsi masyarakat. Apabila PPN hanya dikenakan terhadap konsumsi barang maka masyarakat akan cenderung lebih banyak mengkonsumsi jasa karena tidak dipungut PPN. Dengan prinsip tempat tujuan maka PPN netral dalam perdagangan internasional karena barang impor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi dalam negeri dan barang ekspor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi negara tujuan ekspor.

g. PPN tidak menimbulkan pajak berganda

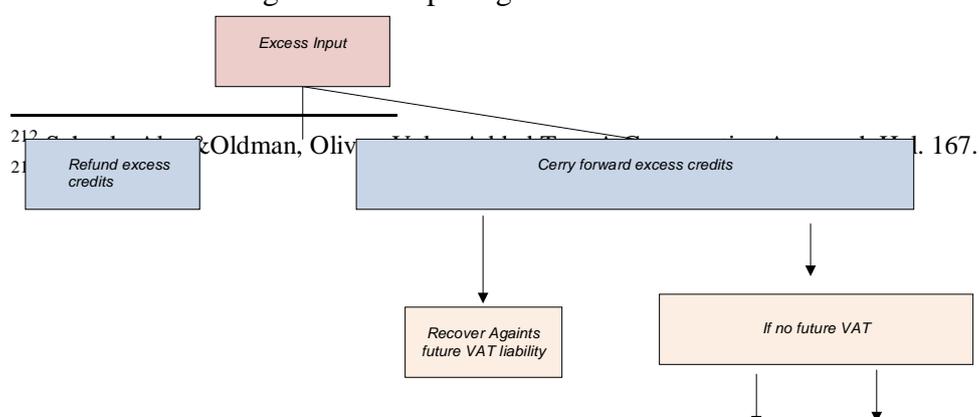
Meskipun dikenakan pada setiap jalur produksi dan distribusi, PPN tidak menimbulkan pajak berganda karena PPN hanya dipungut pada nilai tambah saja. Mekanisme kredit pajak dalam menghitung pajak yang disetor memungkinkan pengusaha untuk memperoleh kembali PPN yang dibayar atas perolehan bahan baku, bahan pembantu, dan barang modal.

Dari seluruh karakter PPN yang tersebut diatas, sangat erat kaitannya dengan iuran kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh Wajib Pajak untuk membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi- kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.

3. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Teori Restitusi

Menurut Djoko Muljono proses pengembalian kelebihan pembayaran pajak dapat dilakukan pada jenis pajak PPh, PPN maupun PPnBM, yang diakibatkan adanya SKPLB maupun keputusan keberatan atau banding yang mengakibatkan pajak yang dibayar lebih besar dan diperkuat dengan pendapat *Alank Schenk* dan *Oliver Oldman*, PKP seharusnya dapat memperoleh kembali kelebihan Pajak Masukan (PM) dalam kurun waktu yang *reasonable*.

Untuk mencapai tujuan tersebut, struktur Pajak Pertambahan Nilai yang baik harus memberikan hak kepada PKP untuk mengkreditkan pajak masukan dalam periode tertentu setelah pajak masukan terjadi.”²¹² Pada dasarnya terdapat tiga metode perlakuan atas kelebihan Pajak Masukan (PM) dalam sistem PPN dengan ilustrasi pada gambar dibawah ini.²¹³



Berdasarkan ilustrasi tersebut, atas kelebihan Pajak Masukan dapat diberikan pengembalian pendahuluan. Hal ini sebenarnya tidak lazim, kecuali atas ekspor. Kelebihan Pajak Masukan dapat dikompensasi ke masa pajak berikutnya, umumnya tiga sampai enam bulan ke depan. Jika melewati jangka waktu tersebut, kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat dipindahbukukan ke jenis pajak lain atau direstitusi.

Selain itu disampaikan bahwa“.....,Ada beberapa alternatif penyelesaian kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai. Sebagai contoh, eksportir yang terdaftar dapat mengajukan pengembalian atas kelebihan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor pada saat eksportir melaporkan SPT Masa PPN pada masa ekspor terjadi dan eksportir dapat mengkompensasi kelebihan Pajak Pertambahan Nilai ke masa pajak berikutnya selama tiga sampai enam bulan, setelah memenuhi persyaratan pengembalian. Alternatif lain, eksportir dapat mengajukan pengembalian atas kelebihan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor atau mengajukan pemindahbukuan untuk pajak terutang lainnya. Alternatif yang ketiga, eksportir dapat mengajukan pengembalian atas kelebihan Pajak Pertambahan Nilai atas

ekspor untuk membayar Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas impor.”²¹⁴

4. Kaitan Kontruksi Hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Pengaturan Sanksi Pidana Bagi Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Menurut Undang - Undang Perpajakan.

a. Sanksi Pidana Bagi Pelaku Tindak Pidana Perpajakan.

Sanksi pidana atau ppidanaan harus disepadankan dengan kebutuhan untuk melindungi dan mempertahankan kepentingan - kepentingan. Pidana hanya dibenarkan, apabila ada kebutuhan yang berguna bagi masyarakat, pidana yang tidak diperlukan, tidak dapat dibenarkan dan berbahaya bagi masyarakat. Selain itu batas-batas sanksi pidana ditetapkan pula berdasarkan kepentingan-kepentingan dan nilai-nilai yang mewujudkannya. Berdasarkan pandangan demikian, maka seharusnya disiplin hukum pidana, bukan hanya pragmatis, tetapi juga suatu disiplin yang berdasar dan berorientasi pada nilai. Dari uraian diatas dapatlah disimpulkan, dalam melakukan kebijakan hukum pidana, diperlukan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan (*policy - orientes approach*) yang lebih bersifat pragmatis dan rasional, dan juga pendekatan yang berorientasi pada nilai (*value-judgment approach*).

Persoalan pertama yang berkaitan dengan masalah kejahatan perpajakan adalah perlunya gerakan antisipatif dalam upaya

²¹⁴Schenk, Alan&Oldman, Oliver. Value Added Tax: A Comparative Approach.Hal. 169.

menanggulangi kejahatan tersebut. Mengapa demikian, oleh karena pajak merupakan salah satu item pendapatan negara yang teramat sangat penting sehingga diperlukan upaya proteksi yang kuat.

Marc Ancel dalam Barda Nawawi Arief²¹⁵ pernah menyatakan, bahwa “*modern criminal science*” terdiri dari 3 (tiga) komponen, yaitu “*Criminology*”, “*Criminal Law*” dan “*Penal Policy*”. Dikemukakan olehnya, bahwa “*Penal Policy*” adalah suatu ilmu sekaligus seni yang pada akhirnya mempunyai tujuan praktis untuk memungkinkan peraturan hukum positif dirumuskan secara lebih baik dan untuk memberi pedoman tidak hanya kepada pembuat undang-undang, tetapi juga kepada pengadilan yang menerapkan undang-undang dan juga kepada penyelenggara atau pelaksana putusan pengadilan.

Lebih lanjut, pengertian penal policy/politik hukum pidana menurut Sudarto adalah²¹⁶:

“Politik Hukum Pidana berarti usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang”.

Dengan demikian, apabila dihubungkan terhadap masalah kejahatan dibidang perpajakan, maka politik hukum pidana mengandung arti, bagaimana mengusahakan atau membuat dan merumuskan suatu perundang-undangan pidana dibidang perpajakan yang tepat dan baik.

²¹⁵ Barda Nawawi Arief, 2005, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 21

²¹⁶ *Ibid*, Hal. 24-25

Pengertian ini pula yang diharapkan apabila dihubungkan dengan pendapat *Marc Ancel* yang secara singkat dapat dinyatakan “sebagai suatu ilmu sekaligus seni yang bertujuan untuk memungkinkan peraturan hukum positif (dibidang perpajakan) dirumuskan secara lebih baik”.

Menurut *A. Mulder*²¹⁷, *strafrechtspolitik* atau politik hukum pidana adalah garis kebijakan untuk menentukan :

1. seberapa jauh ketentuan-ketentuan pidana yang berlaku perlu diubah atau diperbaharui;
2. apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana;
3. cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan pidana harus dilaksanakan.

Apabila rumusan politik hukum pidana menurut *A. Mulder* direformulasikan terhadap kejahatan dibidang perpajakan maka :

1. Seberapa jauh ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku perlu diubah atau diperbaharui;
2. Apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana perpajakan;
3. Cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan mengenai perpajakan harus dilaksanakan.

²¹⁷ *Ibid*, Hal. 25-26

Usaha dan kebijakan untuk membuat peraturan hukum pidana dibidang pajak pada hakikatnya tidak dapat dilepaskan dari tujuan penanggulangan kejahatan terkhusus pada masalah perpajakan.

Usaha penanggulangan kejahatan perpajakan dengan hukum pidana pada hakikatnya juga merupakan bagian dari usaha penegakan hukum (khususnya penegakan hukum pidana). Oleh karena itu sering pula dikatakan, bahwa politik atau kebijakan hukum pidana juga merupakan bagian dari kebijakan penegakan hukum (*Law enforcement policy*).

Disamping itu, usaha penanggulangan kejahatan dibidang pajak lewat pembuatan undang-undang (hukum) pidana pada hakikatnya juga merupakan bagian integral dari usaha perlindungan bagi masyarakat terkhusus yang menjadi wajib pajak (*social defence*) dan usaha mencapai kesejahteraan masyarakat dalam rangka menghapus serta mengurangi tingkat kemiskinan (*social welfare*). Oleh karena itu, wajar pulalah apabila kebijakan atau politik hukum pidana termasuk alat atau instrumen dalam upaya proteksi terhadap pajak yang merupakan sumber utama pendapatan negara.

Dilihat dalam arti luas, kebijakan hukum pidana dalam perspektif perpajakan mencakup ruang lingkup kebijakan di bidang hukum pidana pajak materiel dan di bidang hukum pidana pajak formal. Namun, pada penelitian ini hanya menitik beratkan pada kebijakan hukum pidana pajak materiilnya saja (substantif).

Persoalan kedua yang cukup menjadi kontroversi adalah banyaknya peraturan yang saling tumpang tindih, seakan-akan peraturan yang satu juga terdapat pada peraturan perundang-undangan lainnya begitupun sebaliknya sehingga menimbulkan silang pendapat pada praktiknya.

Kenyataannya penyakit diatas tersebut telah menjadi sebuah polemik yang pada hakikatnya merupakan sesuatu tantangan para ahli hukum untuk merumuskan suatu perundang-undangan yang baik. Baik dalam hal perumusan teori maupun pada praktiknya.

Sebagai contoh, salah satu kasus menarik yang Peneliti angkat seperti yang tergambar di Bab I yang pernah muncul di media massa dan menimbulkan kerugian keuangan negara adalah kasus manipulasi Faktur Pajak Fiktif. Kasus ini terjadi karena Wajib Pajak terbukti menggunakan dokumen Faktur Pajak yang tidak benar alias palsu, seolah-olah Wajib Pajak benar-benar telah menerbitkan Faktur Pajak sesuai transaksi yang sebenarnya. Wajib Pajak yang menerbitkan Faktur Pajak tetapi tidak diikuti dengan adanya transaksi jual beli barang yang sebenarnya adalah fiktif. Penerbit Faktur Pajak yang tidak diikuti dengan transaksi jual beli yang benar tentu saja akan merugikan negara dari sisi penerimaan pajak.

Kalau uraian di atas lebih berdimensi kepada administarsi perpajakan, maka bagaimana dengan kejahatan dalam perpajakan?, Dalam posisi seperti ini, Peneliti melihat bahwa kejahatan Perpajakan ini, dapat disebut pula kejahatan luar biasa (*Extra Ordinary Crimes*), atau lebih familiar

disebut pula sebagai kejahatan kerah putih (*White Collar Crime*), yang mana kejahatan/pidana perpajakan ini, agak sulit dideteksi karena dilakukan oleh orang - orang yang sangat piawai (*skill person*), kadang kala kejahatan ini dilakukan oleh orang - orang di luar Institusi Perpajakan itu sendiri, atau juga dapat dilakukan bersama - sama (*berkolusi*) dengan orang - orang yang terkait dengan Intitusi Perpajakan, dengan berselimumt yuridis formil, baik bersama -sama dengan pemufakatan jahat dengan Wajib Pajak, baik sebagai pelaku utama, pelaku pembantu, pelaku penyuruh maupun pelaku intelektualnya. Di samping itu hasil dari kejahatan perpajakan ini, nilainya sangat material, yang diperkirakan kerugian negara akibat kejahatan / pidana perpajakan, bisa mencapai puluhan bahkan ratusan trilyun rupiah, suatu nilai yang sangat material bagi pembiayaan suatu negara seperti Indonesia, yang sangat memerlukan dana untuk pembangunan. Meskipun demikian Antara sanksi Administrasi dan Pidana tidak boleh double mengatur satu tindak pidana seperti yang masih diatur di Undang - Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang KUP sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) mulai diundangkan, yakni 1 Januari 2008 terakhir dengan UU Nomor 11 tahun 2020 Tentang Cipta Kerja.

Dalam UU tersebut juga memperkenalkan konsep baru "*business friendly*" dan konsep bahwa kedudukan hukum fiskus dan WP adalah setara. Baik WP maupun fiskus, keduanya berisiko menghadapi sanksi hukum, baik sanksi administrasi, perdata, maupun pidana, apabila salah satu dan atau

keduanya melakukan perbuatan melawan hukum baik pelanggaran maupun kejahatan atas UU Perpajakan.

b. Penegakkan Hukum Terhadap Kejahatan Pajak

Pembicaraan mengenai penegakan hukum kepada wajib pajak, tidak dapat dilepaskan dari pembicaraan mengenai pertanggung jawaban pidana. Orang tidak mungkin dipertanggung jawabkan untuk dipidana, apabila ia tidak melakukan tindak pidana. Para Peneliti sering menggambarkan bahwa dalam menjatuhkan pidana unsur tindak pidana dan pertanggung jawaban 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 pertanggung jawaban 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 terhutang. 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 kealpaannya, 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 menyalah gunakan 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 menyalah gunakan 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.

Penegakan hukum pidana kepada wajib pajak juga dikenakan bagi setiap orang yang dengan sengaja :

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.

Perbuatan pidana yang telah dilakukan oleh wajib pajak pun dapat “dimaafkan” apabila wajib pajak mau membayar pajak terhutang ditambah dengan sanksi denda. Pengenaan sanksi pidana dalam perpajakan memiliki sifat yang *ultimum remedium*, artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Kebijakan *ultimum remedium* mengakibatkan perkara-perkara tindak pidana di bidang perpajakan sangat sedikit yang sampai pada tahap pemeriksaan oleh pengadilan, namun meskipun sedikit, karena pasal yang mengatur sanksi administrasi dan sanksi Pidana saling tumpang tindih, maka harus ada solusi yang mengedepankan kepentingan Wajib Pajak dari sisi perlindungannya dan kepentingan Negara dari sisi pemasukan.

Berikut ketentuan dalam UU KUP yang menggambarkan penerapan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium*.

1) Pasal 13 A;

Wajib Pajak yang karena kealpaannya 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 pada pendapatan negara tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

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

2) Pasal 44 B;

Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 bulan sejak tanggal surat permintaan.

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 permintaan 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 di bidang perpajakan sebagai *ultimum remedium* 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 *ultimum remidium* dalam bidang perpajakan perlu diterapkan secara bijak agar tidak menimbulkan kontraproduktif.

B. Konsep Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Terkait Dengan Pengajuan Klaim Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

1. Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Terkait Dengan Pengajuan Klaim Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Tidak Sesuai Dengan Perundang-Undangan yang berlaku.

Dekatnya hubungan hukum pajak dengan hukum perdata maupun pidana bisa dimaklumi karena segala macam transaksi ekonomi dalam hukum perdata menjadi sasaran atau objek dari hukum pajak. Soal kealpaan dan kesengajaan yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP pada dasarnya mengacu pada pengertian kealpaan dan kesengajaan dalam hukum pidana. Demikian juga misalnya soal Wajib Pajak yang memindahtangankan atau memindahkan hak atau merusak barang yang telah disita karena tidak melunasi utang pajaknya akan diancam dengan Pasal 231 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).

Bahkan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPperdata), khususnya buku ketiga tentang Perjanjian, bisa dikatakan semuanya merupakan transaksi ekonomi yang bersifat perdata yang mempunyai aspek hukum pajak. Berbagai macam perjanjian yang diatur dalam hukum perdata umumnya akan berdampak pada aspek pajak, kecuali perjanjian

tertentu seperti hibah tidak berdampak pada aspek pengenaan pajaknya, seperti yang diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a angka 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang pajak Penghasilan. Lengkapnya disebutkan sebagai berikut: Yang dikecualikan dari objek pajak adalah harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Hubungan yang jelas tampak bahwa dalam hukum pajak selalu mencari dasar kemungkinan pemungutan pajak berdasarkan perbuatan hukum perdata. Perjanjian, kekayaan dan warisan adalah contoh perdata yang menjadi dasar kemungkinan pemungutan pajak berdasarkan undang-undang pajak. Jadi, segala kegiatan ekonomi akan dipantau dari sisi pengenaan pajak untuk kepentingan negara. Proses administrasi pengenaan pajak (pemajakan) inilah yang diatur dalam hukum pajak, termasuk proses penyelesaian hukumnya sebagai bagian dari hukum administrasi.

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 pembayar pajak. Sedangkan dalam arti luas, administrasi perpajakan dipandang sebagai fungsi, sistem dan lembaga.²¹⁸

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

²¹⁸ Gunadi, *“Reformasi Administrasi Perpajakan Dalam Rangka Kontribusi Menuju Good Governance,”* Pidato Pengukuhan sebagai Guru Besar Ilmu Perpajakan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, UI, Jakarta, 2004.

diatur dengan jelas dalam undang-undang pajak acapkali tidak mendapat satu pemahaman yang sama dengan aparat penegak hukum lainnya.

Padahal, kalau saja terjadi sebaliknya, semua aparat hukum mengacu pada pemahaman sama sesuai undang-undang pajak, dipastikan dunia usaha termasuk aparatur pajak tidak menjadi resah. Keresahan dunia usaha dan petugas pajak akan praktek pemidaann pantas dicermati kalangan penegak hukum, *Richard Burton*, dalam artikelnya dengan judul Lumpuhnya Hukum Pajak menunjukkan adanya keresahan bagi pegawai pajak dalam melaksanakan tugasnya karena bisa dikriminalisasi. Padahal petugas pajak melaksanakan tugas administrasi sesuai undang-undang perpajakan. Kejadian ini menimpa Maruli Manurung, pegawai pajak yang memproses upaya hukum keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Ternyata, Maruli dijatuhi vonis pidana oleh Majelis Hakim Pengadilan Negeri Jakarta Selatan karena dianggap merugikan keuangan negara. Sedangkan bagi Wajib Pajak, keresahan timbul karena penegak hukum menggunakan pasal pidana. Padahal pajak adalah bagian dari hukum administrasi. Misalnya saja soal pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) yang mungkin saja ada data yang kurang atau tidak dilaporkan. Data yang kurang atau tidak dilaporkan semata-mata tidak bisa dilihat sebagai tindak pidana.²¹⁹ Alangkah berbahaya bila saja sasaran penerimaan pajak menjadi terganggu akibat praktek pemidanaan yang tidak tepat dilakukan oleh pihak penegak hukum (kepolisian, kejaksaan dan hakim pengadilan umum). Kelanjutan program

²¹⁹ Richard Burton, Lumpuhnya Hukum Pajak, Artikel, Sinar Harapan, Selasa, 1 Maret 2011.

pembangunan bersumberkan dana pajak akan tidak berjalan akibat pemidanaan dalam praktek hukum pajak.

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.²²⁰ 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

²²⁰ [https://www.ortax.org/ortax/Kompas.com tanggal 23 Pebruari 2010](https://www.ortax.org/ortax/Kompas.com_tanggal_23_Pebruari_2010). Diakses 24 Januari 2021

²²¹ Soal utang pajak sudah diatur dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 yang diubah dengan Undang- Undang Nomor 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. MoU bukan dasar hukum untuk menagih utang pajak. MoU tidak mengikat secara hukum, tetapi ia hanya mengikat secara moral. MoU seharusnya ditindaklanjuti dengan berbagai kepentingan dalam memahami masing-masing undang-undang khususnya pemahaman akan UU pajak dan UU Pidana.

dianalogikan sebagai lembaga “pertunangan”, bukan lembaga “perkawainan”.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 kontradiktik 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)

²²² Hikmahanto Juwana, *Bunga Rampai Hukum Ekonomi dan Hukum Internasional*, Cetakan I, Penerbit Lentera Hati, Jakarta, 2002, hlm. 123

hukum pidana.²²³ Menyamakan persepsi demikian memang tidak mudah. Diperlukan satu koordinasi yang kuat. Presiden selaku pimpinan eksekutif sebaiknya memimpin proses koordinasi demikian.

Oleh karena berbicara soal pajak bukanlah milik Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan semata, tetapi milik seluruh komponen bangsa. Seluruh pemangku kepentingan (*stakeholders*) pajak harus melihat ke arah tujuan yang sama bahwa pajak dimaksudkan untuk membangun bangsa. Direktorat Jenderal Pajak hanyalah instansi yang bertugas mengadministrasikan jumlah pemungutan pajak serta mengawasi pelaksanaan undang-undang perpajakan. Direktorat Jenderal Pajak Kementerian keuangan harus didukung oleh seluruh instansi yang ada baik pemerintah maupun swasta.

Sebagai contoh, bisa kita lihat, bahwa ketika Wajib Pajak melakukan kesalahan mengisi Surat Pemberitahuan (SPT), Wajib Pajak berhak melakukan pembetulan atas SPT yang telah diisi namun terdapat kesalahan. Pasal 8 ayat (1) UU KUP secara tegas menyatakan bahwa “Wajib pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan Surat pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan”. Penjelasan pasal ini menegaskan bahwa terhadap kekeliruan dalam pengisian Surat Pemberitahuan yang dibuat Wajib Pajak, Wajib

²²³ Anshari Ritonga, *Pembaharuan Perpajakan Dan Hukum Fiskal Formal Indonesia*, Pustaka El Manar, Jakarta, 2007., hlm. 20.

Pajak masih berhak untuk melakukan pembetulan atas kemauan sendiri, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum mulai melakukan tindakan pemeriksaan. Yang dimaksud dengan mulai melakukan tindakan pemeriksaan adalah pada saat Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

Bahkan, sekalipun terhadap Wajib Pajak telah dilakukan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan penyidikan, Wajib Pajak tetap diberikan kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya disertai pelunasan pembayaran pajak ditambah sanksi administrasi denda sebesar 150% dari pajak yang kurang dibayar, sesuai ketentuan Pasal 8 ayat (3) UU KUP. Namun apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya sudah tertutup bagi Wajib Pajak. Menyikapi ketentuan di atas, sejatinya dapat dipahami bahwa persoalan pajak adalah persoalan administrasi pembayaran atas utang pajak yang harus dibayar Wajib Pajak. Undang-undang pajak selalu memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melunasi utang pajak dengan cara membetulkan SPT-nya. Dengan kata lain, penyelesaian utang pajak tidak tepat apabila dilakukan dengan praktik pemidanaan kepada Wajib Pajak.

Argumen hukum secara nyata bisa dilihat dari roh yang diatur dalam ketentuan Pasal 44 B UUKUP yang juga menekankan pada aspek

pembayaran uang sebagai pengganti sanksi pidana. Pasal tersebut dengan tegas menyatakan bahwa “untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 bulan sejak tanggal surat permintaan.” Makna kata-kata “untuk kepentingan penerimaan negara”, tidak dijelaskan dalam undang-undang. Namun, dalam pandangan Peneliti maksud “untuk kepentingan penerimaan negara” tidak lain dimaksudkan selain ingin menitikberatkan atau menekankan bahwa pajak bukan bertujuan memidana seseorang tetapi lebih kepada kepentingan mengumpulkan uang pajak untuk kepentingan penerimaan negara. Penerimaan negara bisa diartikan sebagai sejumlah uang yang patut dikumpulkan untuk kepentingan penerimaan negara. Tujuan pajak adalah mengumpulkan uang bagi kepentingan negara guna membangun berbagai macam fasilitas publik.

Dalam UU KUP memang diatur bahwa dalam hal Wajib Pajak tidak benar dalam melaksanakan kewajiban pembayaran pajak, selayaknya dilakukan pemeriksaan. Ujung dari tindakan pemeriksaan diterbitkan surat ketetapan pajak. Hal ini diatur dengan tegas dalam Pasal 15 UUKUP, yang menyatakan “Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan pajak Kurang Bayar Tambahan dalam jangka waktu 5 tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah dilakukan tindakan

pemeriksaan dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan pajak Kurang Bayar Tambahan”.

Dari semua pasal yang disebutkan di atas, pada prinsipnya dapat disimpulkan bahwa undang-undang pajak lebih memberikan solusi penyelesaian pajak dengan menekankan pada aspek administratif melalui pembayaran pajak dengan sarana surat ketetapan pajak, bukan pada memidana Wajib Pajak. Proses pemeriksaan pajak bukanlah dimaksudkan untuk memidana Wajib Pajak tetapi lebih mengutamakan pada proses administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak sebagai dasar untuk menagih utang pajak. Kalau begitu, pertanyaannya adalah mengapa ada unsur pidana dalam hukum pajak ? Dalam kajian Peneliti, pasal pidana yang diatur dalam undang-undang pajak tidak atau kurang tepat. Contoh tidak tepat dan hampir tidak pernah digunakan dalam praktek adalah Pasal 39 ayat (1) huruf a UU KUP yaitu bagi orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib pajak (NPWP). Pasal ini seakan menjadi pasal pidana yang mati karena memang agak ganjil kalau digunakan. Ancaman pidana paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun tidak pernah terjadi.

Pasal pidana boleh saja dimasukkan dalam undang-undang pajak, tetapi perannya menjadi kurang atau tidak penting. Bahkan ekstrimnya, pasal pidana tidak perlu lagi ada dalam undang-undang pajak kalau memang hukum pajak dipandang sebagai hukum administrasi yang murni. Kekeliruan memasukkan pasal pidana dalam hukum pajak, dalam

pandangan Peneliti didasarkan pada dua alasan. Pertama, pajak adalah sarana bagi negara untuk membiayai pembangunan guna kesejahteraan masyarakat seperti dalam Anggaran Pendapatan dan belanja Negara (APBN) yang disahkan oleh DPR setiap tahun, tegas disebutkan bahwa penerimaan pajak mendominasi (menjadi primadona) seluruh penerimaan APBN. Lebih dari 70% sumber pembiayaan negara berasal dari pajak.

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 pajaklah 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 jaman 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.

Pola berfikir memasukkan unsur pidana dalam hukum pajak, menjadi bias ketika pajak selalu menekankan pada pemberian sanksi administrasi dalam banyak pasal yang mengaturnya. Kalau ada pandangan mengecilkan sanksi administrasi dengan menggantinya dengan cara sanksi pidana, tentu kurang tepat. Menurut Peneliti, sanksi administrasi-pun bahkan bisa lebih memberikan efek jera dibandingkan efek jera dalam sanksi pidana sepanjang ukuran besaran sanksinya diperberat. Oleh karena sanksi administrasi bisa membuat seseorang menjadi bangkrut dengan menyita kekayaan seseorang untuk melunasi utang pajaknya, karena Pasal 12 UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan yang dirubah dengan UU No. 19 Tahun 2000 menegaskan bahwa apabila utang pajak tidak dilunasi Penanggung Pajak dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 (dua kali dua puluh empat jam), pejabat menerbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan. Bahkan dalam Pasal 33-nya ditegaskan bahwa terhadap Wajb Pajak bisa dilakukan tindakan penyanderaan yang wujudnya berupa pengekangan sementara waktu terhadap kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya pada tempat tertentu.

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.

Memang, sanksi administrasi yang diatur dalam undang-undang perpajakan saat ini tergolong masih sangat ringan. Kalau saja sanksi administrasi dibuat lebih berat, diyakini pastinya akan memberikan efek jera lebih baik. Sanksi tidak menyampaikan SPT PPh Badan yang diatur dalam Pasal 7 UU KUP yang menyatakan bahwa Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) atau batas waktu perpanjangan penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (4), dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp. 500.000,00 untuk Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, Rp. 100.000,00 untuk Surat Pemberitahuan Masa lainnya, dan sebesar Rp. 1.000.000,00 untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib pajak Badan serta sebesar Rp. 100.000 untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi. dengan hanya sebesar Rp. 1.000.000,00 tampaknya perlu lebih diperberat. Demikian pula untuk sanksi keterlambatan penyampaian SPT PPh Orang Pribadi hanya dikenakan sebesar Rp. 100.000,00. Sanksi ini perlu diubah dan diperberat lagi misalnya menjadi Rp. 10.000.000,00 agar setiap orang peduli terhadap pemenuhan kewajiban perpajakannya. Bahkan sanksi administrasi bunga sebelum adanya perubahan dengan lahirnya Undang-undang Cipta Kerja

sebesar 2% per bulan karena adanya pembetulan SPT kurang bayar, patut diubah misalnya menjadi 15% atau 20%, meskipun di dalam Undang-undang Cipta Kerja sanksi administrasi bunga tersebut dirubah dengan menjadi berdasarkan perhitungan suku bunga ditambah dengan *uplift factor* masing-masing pasal mengenai sanksi administrasi dan imbalan bunga dibagi 12 bulan seperti yang sudah Peneliti bahas di Bab I tentang perubahan di dalam UU KUP namun jika di hitung berdasarkan perubahan tersebut juga masih relatif kecil. Tujuan dirubahnya sanksi tersebut agar lebih memberikan efek jera pentingnya pajak dibayar kepada negara karena sejak UU KUP Tahun 1983 sampai dengan UU No. 28 Tahun 2007 serta UU No.11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja (sudah lebih dari 25 tahun), besaran sanksi administrasi baik denda, bunga maupun kenaikan tidak terlalu besar. Hal ini mengakibatkan kurangnya wibawa hukum pajak dalam aplikasinya sehari-hari.

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 hakekatnya 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

²²⁴ Nomensen Sinamo, *Hukum administrasi Negara, Suatu Kajian Kritis Tentang Birokrasi Negara*, Cetakan Pertama, Jala Permata Aksara, Jakarta, 2010, hlm. 25.

sosial.²²⁵ Filosofi hukum pajak sejak awalnya tidak ditujukan untuk memidana Wajib Pajak tetapi untuk memperoleh uang pajak bagi kemanfaatan 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.²²⁶

²²⁵ Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2009, hlm. 12.

²²⁶ *Ibid.*, hlm. 130.

2. 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 di duga 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 di hukum 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 di Pidana dengan Pidana Penjara selama selama 3 (tiga) tahun.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengenaan 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.

Penegasan mengenai pengaturan sanksi administrasi dan sanksi pidana dimuat dalam penjelasan Pasal 38 yaitu pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Pembuat undang-undang sengaja menempatkan sanksi pidana dalam administrasi perpajakan sebagai sarana pendorong agar wajib pajak menaati kewajibannya, maka Wajib Pajak yang melanggar hukum administrasi dan telah memenuhi kewajibannya termasuk kewajiban karena pengenaan sanksi administrasi, tidak akan dikenakan sanksi pidana (administrasi) atau tidak diproses ke pengadilan (dihentikan).

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 pelarangan 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.

Perbuatan pelanggaran peraturan perundang-undangan yang termasuk kategori tindak pidana pelanggaran yaitu:

- a. Wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan dan menyampaikan pemberitahuan tetapi tidak benar atau tidak lengkap yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Pasal 38 Setiap orang yang karena kealpaannya:

- 1) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- 2) menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda 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.

Perbuatan yang termasuk pelanggaran berkaitan dengan kewajiban bagi wajib pajak salah satunya adalah untuk menyampaikan Surat Pemberitahuan dan kebenaran dan kelengkapan dari Surat Pemberitahuan yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Pengenaan sanksi pidana terhadap wajib pajak baru dapat dikenakan, menurut Pasal 13A, apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari

jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui Undang-undang No.11 tentang Cipta Kerja.

- b. Pejabat karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan mengenai informasi yang diterima mengenai Wajib Pajak.

Pasal 41

(1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Ketentuan Pasal 34 mengatur mengenai perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak khususnya mengenai kerahasiaan informasi yang diberikan kepada pejabat menjadi rahasia jabatan atau pekerjaan untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan ada jaminan kerahasiaan jabatan tersebut, Wajib Pajak dapat secara bebas menyampaikan informasi perpajakan kepada pejabat pajak sehingga Wajib Pajak merasa nyaman dan terlindungi.

Larangan ditujukan kepada pejabat, baik petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan, sedangkan perbuatan yang dilarang adalah mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan, yaitu

- a) Surat Pemberitahuan, laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak;
- b) data yang diperoleh dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan;
- c) dokumen dan/atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia;
- d) dokumen dan/atau rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkenaan.

Pengungkapan rahasia wajib pajak dikecualikan untuk kepentingan penegakan hukum.

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 kerahasiaannya 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.

Dilihat dari sudut sikap batin atau rumusan kesalahan, pelanggaran peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan termasuk kategori tindak pidana pelanggaran dilakukan karena kealpaan (culpa), sedangkan sikap batin tindak pidana kejahatan adalah kesengajaan (dolus). Dikatakan sebagai kejahatan, menurut doktrin hukum, karena perbuatan tersebut sebagai pelanggaran yang berat, dicela oleh masyarakat, melanggar hukum dan keadilan, maka ancaman pidananya lebih berat. Pengulangan tindak pidana pelanggaran ancamannya diperberat dan perbuatannya berubah menjadi tindak pidana kejahatan dan pengulangan tindak pidana kejahatan ancaman pidananya lebih diperberat.

Perbuatan pelanggaran terhadap Undang-Undang Perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana kejahatan terdiri dari:

- a. Sengaja tidak memenuhi kewajiban administrasi perpajakan, menyalahgunakan NPWP, menolak dilakukan pemeriksaan, memperlihatkan pembukuan palsu atau tidak menyelenggarakan

pembukuan, tidak menyimpan pembukuan, dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong/dipungut sehingga menimbulkan kerugian negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, dengan ancaman:

- a) dipidana dengan 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
- b) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan
- c) 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 untuk percobaan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b,

atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak.

- b. Sengaja menerbitkan atau menggunakan faktur, bukti pemungutan/pemotongan/setoran tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atau menerbitkan faktur yang belum dikukuhkan (Pasal 39A) dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.
- c. Pejabat sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat (Pasal 41 ayat (2)) dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

Pelanggaran terhadap Pasal 41 ayat (2) termasuk sebagai tindak pidana kejahatan, tetapi proses penuntutannya memerlukan aduan atau termasuk delik aduan, maka pengungkapan rahasia wajib pajak tersebut diproses lebih lanjut apabila ada pengaduan dari

wajib pajak yang bersangkutan yang kerahasiaannya dilanggar. Mengingat perbuatan dilakukan oleh pejabat dengan sengaja (kesengajaan), tetapi dimasukkan sebagai delik aduan sama seperti Pasal 41 ayat (1) yang dilakukan karena kealpaan. Oleh sebab itu, perlu ada ketentuan yang berisi perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak yang mengadukan pejabat pajak atas perbuatannya yang telah mengungkap rahasia Wajib Pajak yang menjadi rahasia jabatannya.

- d. Sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
- e. Sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah)
- f. Instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain sengaja tidak memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan (Pasal 35A ayat (1)) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah). (Pasal 41C ayat 1)

- g. Sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan (Pasal 35A ayat (1)) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (Pasal 41C ayat 2).
- h. Sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak (Pasal 35A ayat 2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (Pasal 41C ayat 3).
- i. Sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah). (Pasal 41C ayat 4).
- j. Tindak pidana dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 41B).
- k. Perluasan subjek hukum:
 - i. Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang

menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

- ii. Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41A dan Pasal 41B berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dari semua ketentuan undang-undang di bidang perpajakan yang menjadi subjek hukum tindak pidana di bidang perpajakan adalah:

- a. Wajib Pajak
- b. Pejabat pajak (fiskus)
- c. Pihak ketiga, yang bukan wajib pajak dan bukan pejabat pajak.

Perbuatan pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang pajak yang termasuk tindak pidana adalah tindak pidana di bidang perpajakan. Sesuai dengan karakteristik hukum perpajakan, tindak pidana perpajakan dikenal sebagai tindak pidana administrasi di bidang perpajakan dan menjadi domain hukum perpajakan.

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. Beberapa tindak pidana yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan antara lain:

- a. Tindak pidana yang dimuat dalam KUHP:
 - i. Tindak pidana memberikan keterangan palsu di atas sumpah (Pasal 242 KUHP).
 - ii. Tindak pidana pemalsuan Meterai (Pasal 253 KUHP).
 - iii. Tindak pidana pemalsuan Surat (Pasal 263 KUHP).

- iv. Tindak pidana membuka Rahasia (Pasal 322 KUHP).
 - v. Tindak pidana penggelapan (Pasal 372 KUHP).
 - vi. Tindak pidana melakukan tipu muslihat (Pasal 387 KUHP)
- b. Tindak pidana yang dimuat dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi:
- i. Tindak pidana suap kepada penyelenggara negara atau pegawai negeri dan penyelenggara negara atau pegawai negeri yang menerima suap (Pasal 5)
 - ii. Tindak pidana suap kepada hakim dan hakim yang menerima suap (Pasal 6)
 - iii. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang ditugaskan menjalankan suatu jabatan umum menggelapkan uang atau surat berharga yang disimpan karena jabatannya (Pasal 8).
 - iv. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum memalsu buku-buku atau daftar-daftar yang khusus untuk pemeriksaan administrasi (Pasal 9).

- v. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum menggelapkan, menghancurkan, merusakkan, atau membuat tidak dapat dipakai barang, akta, surat, atau daftar yang digunakan untuk meyakinkan atau membuktikan di muka pejabat yang berwenang (Pasal 10 huruf a).
- vi. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum membiarkan orang lain menghilangkan, menghancurkan, merusakkan, atau membuat tidak dapat dipakai barang, akta, surat, atau daftar yang digunakan untuk meyakinkan atau membuktikan di muka pejabat yang berwenang (Pasal 10 huruf b).
- vii. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum membantu orang lain menghilangkan, menghancurkan, merusakkan, atau membuat tidak dapat dipakai barang, akta, surat, atau daftar yang digunakan untuk meyakinkan atau membuktikan di muka pejabat yang berwenang (Pasal 10 huruf c).
- viii. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang menerima hadiah atau janji padahal diketahui atau

patut diduga, bahwa hadiah atau janji tersebut diberikan karena kekuasaan atau kewenangan yang berhubungan dengan jabatannya, atau yang menurut pikiran orang yang memberikan hadiah atau janji tersebut ada hubungan dengan jabatannya (Pasal 11)

- ix. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang menerima hadiah atau janji, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah atau janji tersebut diberikan untuk menggerakkan agar melakukan atau tidak melakukan sesuatu dalam jabatannya, yang bertentangan dengan kewajibannya (Pasal 12 huruf a)
- x. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang menerima hadiah, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah tersebut diberikan sebagai akibat atau disebabkan karena telah melakukan atau tidak melakukan sesuatu dalam jabatannya yang bertentangan dengan kewajibannya (Pasal 12 huruf b)
- xi. Tindak pidana hakim yang menerima hadiah atau janji, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah atau janji tersebut diberikan untuk mempengaruhi putusan perkara yang diserahkan kepadanya untuk diadili (Pasal 12 huruf c)

- xii. Tindak pidana seseorang yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan ditentukan menjadi advokat untuk menghadiri sidang pengadilan, menerima hadiah atau janji, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah atau janji tersebut untuk mempengaruhi nasihat atau pendapat yang akan diberikan, berhubungan dengan perkara yang diserahkan kepada pengadilan untuk diadili (Pasal 12 huruf d)
- xiii. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri atau orang lain secara melawan hukum, atau dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang memberikan sesuatu, membayar, atau menerima pembayaran dengan potongan, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri (Pasal 12 huruf e)
- xiv. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara dianggap pemberian suap, apabila berhubungan dengan jabatannya dan yang berlawanan dengan kewajiban atau tugasnya yang tidak melaporkan kepada Komisi Pemberantasan Korupsi (Pasal 12B).
- xv. Tindak pidana secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau

suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian Negara (Pasal 2 ayat 1)

- xvi. Tindak pidana dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian Negara (Pasal 3).
- c. Tindak pidana yang dimuat dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang:
- i. Tindak pidana menempatkan, mentransfer, mengalihkan, membelanjakan, membayarkan, menghibahkan, menitipkan, membawa ke luar negeri, mengubah bentuk, menukarkan dengan mata uang atau surat berharga atau perbuatan lain atas Harta Kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang Perpajakan (Pasal 3).
 - ii. Tindak pidana menyembunyikan atau menyamarkan asal usul, sumber, lokasi, peruntukan, pengalihan hak-hak, atau kepemilikan yang sebenarnya atas Harta Kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 4)

- iii. Tindak pidana menerima atau menguasai penempatan, pentransferan, pembayaran, hibah, sumbangan, penitipan, penukaran, atau menggunakan Harta Kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 5 ayat 1)

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 pemidanaan 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

Sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang memperoleh julukan *homo-economicus* manusia dianggap memiliki nalar yang memiliki

²²⁷ Johnny Ibrahim, *Pendekatan Ekonomi Terhadap Hukum*, (Surabaya: CV. Putra Media Nusantara, 2009), hlm 9.

kecenderungan yang berorientasi pada hal-hal yang bersifat ekonomis. Berkaitan dengan itu maka analisis ekonomi terhadap hukum dibangun atas dasar beberapa konsep umum dalam ilmu ekonomi antara lain:²²⁸

- a. Pemanfaatan secara maksimal (*utility maximization*)
- b. Rasional (*rationality*)
- c. Stabilitas pilihan dan biaya peluang (*the stability of preferences and opportunity cost*)
- d. Distribusi (*distribution*).

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.²²⁹

Standar analisis mulai dengan asumsi bahwa dalam memutuskan untuk melakukan kejahatan, seseorang telah membuat pertimbangan secara

²²⁸ *Ibid.*, hlm 50.

²²⁹ *Ibid.*, hlm 51.

rasional dengan mengkalkulasi keuntungan dan biaya-biaya untuk memaksimalkan kesejahteraan ekonominya. Keuntungan yang dimaksud meliputi keuntungan uang dan psikis. Sedangkan biaya meliputi biaya material, waktu, psikis, dan hukuman. Dengan demikian, ketika seseorang mengasumsikan keuntungan melakukan kejahatan lebih besar dari biaya yang harus dikeluarkan, maka ia akan melakukannya, namun jika biaya yang dikeluarkan lebih besar dari keuntungannya, maka ia akan cenderung tidak melakukannya.²³⁰

Analisis ekonomi terhadap hukum selain didasarkan pada analisis positif dan normatif, ada tiga prinsip ekonomi terhadap hukum, yaitu:

- a. Optimalisasi adalah mempertimbangkan keuntungan dan kerugian dari apa yang dilakukan oleh pelaku.
- b. Keseimbangan adalah mempertanyakan bagaimana kerugian korban kejahatan dapat tergantikan oleh pelaku kejahatan, apakah dengan pemberian kompensasi atau dengan penghukuman yang setimpal dengan akibat dari kejahatannya.
- c. Efisiensi adalah apakah sanksi penjara atau denda atau kerja sosial yang lebih efisien, atau justru dengan pengembalian kerugian keuangan negara yang lebih adil dibandingkan dengan menjalani

²³⁰ Hanafi Amrani, *Materi Kuliah Hukum Pidana & Perkembangan Ekonomi*, (Yogyakarta: Program Pasca Sarjana Ilmu Hukum Universitas Islam Indonesia, 2016), hlm 17.

sanksi penjara selama waktu tertentu yang memakan biaya cukup besar.²³¹

Pendekatan *Economic Analysis of Law* juga disampaikan juga oleh peraih Nobel Laurate, 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 pidana penjara yang dijatuhkan kepada pelaku tidak hanya gagal memberi kompensasi kepada korban, tapi korban juga diharuskan membayar biaya pidana tersebut yang berupa uang pajak yang dibayar korban justru digunakan untuk biaya operasional pidana pelaku, seperti makan dan gaji penjaga penjara.²³²

Dari ketiga prinsip ekonomi diatas yang di dukung oleh pendapatnya Becker yang terkait dengan sanksi Pidana di bidang perpajakan seharusnya sudah mulai di tinggalkan ke arah yang lebih menguntungkan negara dengan menerapkan ke-3 (tiga) prinsip diatas.

3. Peraturan Sanksi Pidana dan Administrasi Pajak Penyelesaiannya

Administrasi

a. Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak (Tax Amnesty)

²³¹ Romli Atmasasmita & Kodrat Wibowo, *Analisis Ekonomi Mikro tentang Hukum Pidana Indonesia*, Cetakan kesatu, (Jakarta: Prenadamedia Group, 2016), hlm 81.

²³² Gary S. Becker, *Crime and Punishment; An Economic Approach*, dalam Gary S. Becker & William M. Landes, *Essay in the Economics of Crime and Punishment*, di kutip dari Choky Ramdhani, *Pengantar Analisis Ekonomi dalam Kebijakan Pidana di Indonesia*, (Jakarta: Institute for Criminal Justice Reform, 2016), hlm 22.

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 di ganti 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.

b. 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 memaparkan kelonggaran pemerintah, akan Peneliti uraikan penjelasan secara ringkas pengertian PAS Final, seperti berikut:

- PAS-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 terbatas waktu selama Ditjen Pajak belum menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) Pajak sehubungan dengan ditemukannya data aset yang belum diungkapkan.

Yang dapat memanfaatkan PAS-Final adalah:

- Wajib Pajak Orang Pribadi
- Wajib Pajak Badan

Wajib Pajak Tertentu (Orang Pribadi atau Badan yang memiliki peredaran usaha atau pekerjaan bebas sampai dengan Rp 4,8 miliar dan/atau karyawan dengan penghasilan sampai dengan Rp 632 juta).

Persyaratan Wajib Pajak yang dapat memanfaatkan PAS-Final:

- Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- Membayar PPh Final atas pengungkapan Harta Bersih;
- Belum diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) atas harta yang diungkapkan;

Tata cara pengungkapan Harta Bersih adalah sebagai berikut:

Wajib Pajak datang ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar untuk meminta penjelasan mengenai pengisian dan pemenuhan kelengkapan dokumen yang harus dilampirkan dalam SPT Masa PPh Final Pengungkapan Harta Bersih, yaitu:

- Bukti pelunasan PPh Final atas Pengungkapan Harta Bersih (Kode Akun Pajak: 411128, Kode Jenis Setoran: 422);

- Daftar rincian Harta dan Utang dalam bentuk softcopy dan hardcopy beserta dokumen-dokumen pendukung;
- Daftar Utang serta dokumen pendukung;
- Dokumen penilaian oleh instansi terkait (Direktorat Jenderal Pajak atau Kantor Jasa Penilai Publik) atas harta yang tidak terdapat pedoman penentuan nilainya;
- Wajib Pajak melengkapi dokumen-dokumen yang akan digunakan untuk mengajukan PAS-Final melalui SPT Masa PPh Final Pengungkapan Harta Bersih, termasuk membayar PPh Final atas harta yang belum diungkap/dilapor;
- Wajib Pajak menyampaikan SPT Masa PPh Final ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau Tempat Lain yang ditentukan Menteri Keuangan.
- Wajib Pajak akan mendapatkan tanda terima SPT Masa.

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 mengungkapkan harta yang belum dilaporkan saat periode Pengampunan Pajak agar terhindar dari peneraan Sanksi Administrasi sesuai dengan UU Pengampunan Pajak.

Dari kebijakan Pemerintah yang sangat melonggarkan memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak baik Badan ataupun 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.

c. 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 di rubah yang terkait pemidaan. 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 di maksimalkan.

4. Perluasan Sanksi Gijzeling Terhadap Wajib Pajak

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. Adapun pengekangan kebebasan wajib pajak yang disandera seperti:

- a. Tempat penyanderaan merupakan tempat tertutup dan terasing dari kehidupan luar.
- b. Bila wajib pajak/penanggung pajak yang disandera ditempatkan di Rumah Tahanan Negara, maka harus mematuhi peraturan di rumah tahanan tersebut.
- c. Dilarang membawa telepon genggam, pager, computer, atau alat elektronik lain yang dapat digunakan untuk berkomunikasi.

- d. Hanya dapat menerima kunjungan tamu paling banyak 3 kali seminggu selama 30 menit.

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. Untuk pidana penjara selama waktu tertentu, paling sedikit adalah satu hari dan paling lama adalah lima belas tahun berturut-turut, sebagaimana diatur dalam Pasal 12 ayat (1) dan (2) KUHP sebagai berikut:

- (1) Pidana penjara adalah seumur hidup atau selama waktu tertentu.
- (2) Pidana penjara selama waktu tertentu paling pendek adalah satu hari dan paling lama lima belas tahun berturut-turut.

Pidana kurungan juga memiliki pengertian yang sama dengan hukuman penjara, namun 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:

- (1) Kurungan paling sedikit adalah satu hari dan paling lama satu tahun.
- (2) Jika ada pemberatan pidana yang disebabkan karena perbarengan atau pengulangan, atau karena ketentuan pasal 52 dan pasal 52a, kurungan dapat ditambah menjadi satu tahun empat bulan.
- (3) Kurungan sekali-kali tidak boleh lebih dari satu tahun empat bulan.

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 barangsiapa melanggar larangan tersebut.²³³ Adapun unsur-unsur perbuatan pidana adalah sebagai berikut:²³⁴

- (1) Harus ada suatu perbuatan manusia.
- (2) Perbuatan itu harus sesuai dengan apa yang dilukiskan di dalam ketentuan hukum.
- (3) Harus terbukti adanya “dosa” pada orang yang berbuat, yaitu orangnya harus dapat dipertanggungjawabkan.
- (4) Perbuatan itu harus berlawanan dengan hukum.
- (5) Terdapat perbuatan itu harus tersedia ancaman hukumannya dalam Undang-undang.

²³³ Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Jakarta: PT Rineka Cipta, 1993), h. 54.

²³⁴ Adami CHazawi, *Pelajaran Hukum Pidana 1*, (Jakarta:PT RajaGrafindo Persada, 2002), h. 73.

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. Adapun kriteria tindak pidana pajak dalam UU KUP yang dapat dikenai sanksi pidana, yaitu sebagai berikut:

- (1) Tidak menyampaikan SPT dan juga tidak mengisi SPT dengan benar dan lengkap karena kealpaan. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU KUP sebagai berikut:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau
- b. menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali, didenda 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.

(2) Sengaja melakukan tindak pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) sebagai berikut:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; atau
- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan SPT; atau
- d. menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
- e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan; atau - memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; atau
- f. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
- g. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk

hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia ; atau

- h. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan 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.

Apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan, dikenakan pidana 2 (dua) kali lipat dari ancaman pidana.

- (3) Melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau Pengukuhan PKP, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak. Hal ini diatur dalam Pasal 39 ayat (3) sebagai berikut:

Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak

Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, 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.

(4) Melakukan tindak pidana terkait penerbitan faktur pajak yang diatur dalam Pasal 39 A sebagai berikut:

Setiap orang yang dengan sengaja

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

pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

- (5) Sanksi tindak pidana berlaku juga bagi wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Berdasarkan beberapa ketentuan tindak pidana pajak di atas, wajib pajak yang tidak membayar utang pajak tidak termasuk kategori tindak pidana pajak. Dengan demikian, *gijzeling* yang diterapkan kepada wajib pajak yang *beritakad* tidak baik bukan merupakan sanksi pidana, meskipun memiliki kesamaan merampas kebebasan seseorang.

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 terutangnya.

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 pengekangan kebebasan seseorang. Adapun pengertian penangkapan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 butir 20 KUHAP bahwa, “Penangkapan merupakan suatu tindakan penyidik berupa pengekangan 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 KUHAP”.

Sedangkan pengertian penahanan sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 1 butir 21 KUHAP 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 KUHAP”.

Kedua tindakan pengekangan 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 pengekangan kebebasan *gijzeling* dalam hukum pajak berbeda dengan pengekangan kebebasan dalam hukum pidana.

Tabel 3. Perbandingan Gijzeling dengan Sanksi Pidana Pajak

Perbedaan	<i>Gijzeling</i>	Sanksi Pidana
Sebab	Wajib pajak ber'itikad tidak baik untuk melunasi utang pajak dan memiliki utang pajak sebesar Rp 100.000.000,00 (Pasal 33 ayat (1) UU 19/2000)	Melakukan tindak pidana pajak (Pasal 38-43 UU KUP)
Tujuan	Agar wajib pajak melunasi utang pajak	Agar terpidana jera atas perbuatan yang dia lakukan
Pelaksanaan	14 hari sejak diterbitkannya Surat Paksa (Pasal 2 PP 137/2000)	Setelah adanya putusan Pengadilan Negeri (Pasal 193 KUHP)
Jangka waktu	6 (enam) bulan, dan dapat diperpanjang setiap 6 (enam) bulan dengan keseluruhan maksimum selama 3 (tiga) tahun. (Pasal 33 ayat (3) UU 19/2000)	Berbeda-beda, sesuai putusan Pengadilan Negeri yang didasarkan pada ketentuan sanksi pidana dalam pajak. (Pasal 38-43 UU KUP)
Tempat	Tempat tertutup dan terasing/ Rumah Tahanan Negara, wajib pajak yang disandera bebas dari wajib kerja dalam tahanan (Pasal 12 KMK 294/2003)	Rumah Tahanan Negara, terpidana wajib mengikuti wajib kerja dalam tahanan. (Pasal 14 KUHP)

Sumber: Data diolah berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan KUHP, dan KUHP

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.

Pendapat lain disampaikan oleh Sani Imam Santoso, dia berpendapat berbeda dalam bukunya yang menyatakan bahwa *gijzeling* merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*), sehingga *gijzeling* dianggap sebagai konsep hukum pidana. Dia menjelaskan melalui teori pemidanaan retributif yang dikenal di dalam hukum pidana. Teori retributif menjelaskan bahwa pemidanaan menjadi suatu tuntutan yang harus ada sebagai sarana pembalasan terhadap perbuatan yang telah dilakukan oleh pelaku tindak pidana. *Gijzeling* dilakukan sebagai sanksi administrasi yang bersifat negatif terhadap wajib pajak yang ber'itikad tidak baik, sehingga Sani berpendapat bahwa *gijzeling* ini termasuk bentuk pemidanaan dalam pandangan retributif.

Peneliti berpendapat bahwa menurut teori retributif, *gijzeling* sebagai sarana untuk membalas wajib pajak yang ber'itikad tidak baik untuk melakukan kewajibannya membayar pajak. Dia berpendapat bahwa penerapan *gijzeling* dalam hukum pajak lebih tepat diterapkan sebagai

pidana administrasi yang menekankan pada kemanfaatan (*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* diharapkan dapat memberikan manfaat baik bagi negara maupun kepada wajib pajak. Bagi negara, penerapan *gijzeling* akan meningkatkan pemasukan negara melalui pajak, sedangkan bagi wajib pajak adalah untuk meningkatkan kesadaran bagi wajib pajak dan juga memberikan efek jera bagi penunggak pajak yang terancam sanksi *gijzeling*.

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 di hapuskannya 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 Saksi Administrasi dan Sanksi Pidana yang saling tumpang tindih. Pidana administrasi diberlakukan apabila ada kesengajaan tidak melaksanakan kewajiban yang ditentukan dalam

hubungan administrasi. Artinya, ada i'tikad 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 ataupun 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.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Judul Disertasi ini adalah: Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Terkait Dengan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai. Berdasarkan tulisan dari Bab I sampai dengan Bab IV penelitian ini, maka peneliti membuat 2 (dua) kesimpulan dan 6 (enam) saran, yaitu:

1. Kontruksi hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai menurut system 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 adminitrasinya 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 penyanderaanya.

2. 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 tindihnya 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.

B. Saran

1. Untuk DPR RI dan Pemerintah agar menambah kewenangan Pengadilan Pajak yang diatur di dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak yang selama ini hanya memeriksa Sengketa Pajak yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, ditambah agar dapat menetapkan Sanksi *Gijzeling* yang sebelumnya penetapannya ada di lingkungan Pajak sendiri.

2. Untuk DPR RI dan Pemerintah agar menambah Pengadilan Pajak yang semula hanya ada 1 (satu) di Indonesia menjadi ada di setiap Provinsi di seluruh Indonesia agar dapat memastikan permasalahan Pajak tidak menumpuk dan menjamin *Ultimum Remedium* di bidang Pidana pajak di jalankan maksimal serta memastikan setiap permintaan penetapan Sanksi *Gijzeling* tidak terbengkalai.
3. Dirjen Pajak, Kejaksaan dan Pengadilan harus memiliki sudut pandang yang sama dari seluruh Penegak Hukum akan penerapan Pidana pajak di masa mendatang harus menjadi prioritas utama dari seluruh pemangku kepentingan sehingga dapat memastikan jika memang ranahnya Administrasi haruslah tetap Administrasi tidak boleh dibelokan ke arah pembedaan, meskipun tidak terhindarkan harus ke Pidana maka jika upaya penyelesaian yang sedang di lakukan oleh Wajib Pajak menunjukkan keseriusan mengembalikan hasil restitusi yang dianggap tidak benar maka upaya tersebut harus menjadi pertimbangan Penegak Hukum untuk menghentikan proses Pidana yang sedang berjalan.
4. Perlindungan Hukum dari Negara harus dipastikan dapat dirasakan oleh semua Wajib Pajak melalui pemungutan pajak serta penegakan hukum pajak dengan merubah Undang-Undang yang saat ini masih ada aturan yang masih tumpang tindih antara sanksi administrasi dan pidana bagi para wajib pajak yang akan mengajukan restitusi, oleh karenanya perlu adanya perubahan yang dapat memberikan kepastian 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.

5. Perlindungan hukum untuk Wajib Pajak harus didapatkan dalam hal:
- yang tidak mendaftarkan diri sebagai WP/PKP karena sudah diatur sanksi Administrasi di pasal 2 UU KUP, maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf a UU KUP harus dihapus.
 - Tidak menyampaikan SPT karena sudah diatur sanksi Administrasi di pasal 7 UU KUP maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf c, Pasal 38 (1) UU KUP harus dihapus.
 - Menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap karena sudah diatur sanksi Administrasi di pasal 13 UU KUP maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf d, Pasal 38 (2) UU KUP harus dihapus
 - Menolak dilakukan pemeriksaan karena sudah diatur sanksi Administrasi di Pasal 29 ayat 3b maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf e UU KUP harus dihapus.
 - Memperlihatkan Pembukuan /dokumen palsu karena sudah diatur sanksi Administrasi di Pasal 29 ayat 3b maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf g UU KUP harus dihapus.
 - Tidak menyelenggarakan/ Memperlihatkan Pembukuan/Pencatatan karena sudah diatur sanksi Administrasi di Pasal 29 ayat 3b maka

pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 29 ayat 3b harus dihapus.

- Tidak menyimpan buku, catatan atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan karena sudah diatur sanksi Administrasi di Pasal 29 ayat 3b maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf h UU KUP harus dihapus.
- Tidak menyetorkan Pajak yang telah dipotong atau dipungut karena sudah diatur sanksi Administrasi di pasal 13 ayat (3) huruf b maka pengaturan pidana yang tercantum di Pasal 39 (1) huruf h UU KUP harus dihapus.

6. Agar perlindungan hukum juga memberikan kepastian kepada wajib pajak, dalam UU KUP harus mengatur dengan jelas mengenai syarat-syarat yang harus dipenuhi agar seseorang cukup dikenai sanksi administrasi saja, selama ini tidak ada penegasan dalam UU KUP yang bisa menjadi pilihan untuk Wajib Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Abdul Latif. (2009). *Fungsi MK: Upaya Mewujudkan Negara Hukum Demokrasi*. Yogyakarta : Total Media.
- Abdul Rashid Tahlib. (2006). *Wewenang Mahkamah Konstitusi dan Aplikasinya dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Abdulkadir Muhammad. (2004). *Hukum dan Penelitian, cet.1* . Bandung : PT Citra Aditya Bakti .
- Adami Chazawi. (2002). *Pelajaran Hukum Pidana 1*. Jakarta: PT Raja Grafindo.
- Adrian Sutedi. (2008). *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah* . Bogor : Graha Indonesia
- Agung, T. P. (2010). *Hukum Acara Mahkamah Konstitusi*. Jakarta : Sekretariat Jendral dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi .
- Agustin Asikin, i., & d. (. (1990). *Pajak, Citra Dan Bebannya, Pokok-Pokok Pemikiran Salamun AT.,,*. Jakarta: Bina Rena Pariwisata.
- Ahmad Kamil. (2012). *Filsafat Kebebasan Hukum*. Jakarta : Kencana .
- Ahmad Zuhdi Muhdlor. (2021). Perkembangan Metode Penelitian. *Jurnal Hukum dan Peradilan Vol. 1*, 197-198.
- Amien Rais. (1999). *Pengantar dalam Edy Suandi Hamid dan Muhammad Sayuti, Menyikapi Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme di Indonesia*. Yogyakarta : Aditya Media.
- Apeldoorn, V. (1990). *Pengantar Ilmu Hukum- terjemahan Oetarid Sadino cet. ke-24*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- 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 Raja 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: Menyiasati 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,.
- Gunadi. (2012). *Pajak Internasional*. Yogyakarta : Salemba Empat .
- Gustian Djuanda & Lubis, I. (2002). *Pelaporan : Pajak Pertambahan Nilai & Pajak Penjualan atas Barang Mewah* . Jakarta : PT Gramedia Pustaka Utama .
- Hanafi Amrani. (2016). *Materi Kuliah Hukum Pidana & Perkembangan Ekonomi* . Yogyakarta : Program Pasca Sarjana Ilmu Hukum Universitas Islam Indonesia .
- Hanantha Bwoga. (2006). Pemeriksaan Pajak (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontraversi. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publik, Vol.1*, 136.
- Harahap , A. A. (2004). *Paradigme Baru Perpajakan, Perspektif Ekonomi-Politik*, . Jakarta : Integritas Dinamika Press.
- Harahap, M. Y. (2008). *Kekuasaan Mahkamah Agung Pemeriksaan Kasasi dan Peninjauan Kembali Perkara Perdata* . Jakarta: Sinar Grafika .
- Hikmanhanto Junawa. (2002). *Bunga Rampai Hukum Ekonomi dan Hukum Internasional*. Jakarta: Lentera Hati.
- Ida Zuraida dan L.Y.Hari Sih Advianto. (2011). *Penagihan Pajak : Pajak Pusat dan Pajak Daerah* . Bogor : Ghalia Indonesia .
- Imam Soebechi. (2012). *Judicial Review Perda dan Retribusi Daerah*. Jakarta : Sinar Grafika .
- Indroharto. (2002). *Usaha Memahami Peradilan Tata Usaha Negara* . Jakarta : Pustaka Sinar Harapan .

- Jazim Hamidi. (2006). *Revolusi Hukum Indonesia: Makna, Kedudukan, dan Implikasi Hukum Naskah Proklamasi 17 Agustus 1945 dalam Sistem Ketatanegaraan RI*. Jakarta: Konstitusi Press.
- Johnny Ibrahim. (2005). *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Surabaya: Bayumedia Publishing .
- Kadek Meytha Dewantari. (2020, Desember 01). *UU Ciptaker Disahkan, Simak Perubahannya pada Klaster Perpajakan*. Retrieved April 20, 2021, from www.pajak.go.id: <https://www.pajak.go.id/id/artikel/uu-ciptaker-disahkan-simak-perubahannya-pada-klaster-perpajakan>
- Kansil , C. (1989). *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia* . Jakarta : Balai Pustaka .
- Kansil, C. (2006). *Memahami Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*. Jakarta: IKAPI.
- Lili Rasyidi & Ira Rasyidi. (2001). *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum* . Bandung : Citra Aditya Bakti .
- Mahmud MD. (2009). *Konstitusi dan Hukum dalam Kontroversi Isu*. Jakarta: Rajawali Press.
- Marbun , S., & dkk. (2001). *Dimensi-dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara cet.I*. Yogyakarta: UII Press.
- Mardiasmo. (2003). *Perpajakan* . Yogyakarta: Graha Indonesia .
- Mardiasmo. (2008). *Perpajakan (ed. revisi 2008)*. Yogyakarta : CV. Andi Offset.
- Maria Farida. (2007). *Ilmu Perundang-undangan ed.I*. Yogyakarta : Kanisius .
- Maria Farida Indrati Soeprapto. (2006). *Ilmu Perundang-undangan Dasar-dasar dan Pembentukannya*. Yogyakarta: Kanisius.
- Maria Farida Indrati Soeprapto. (2010). *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi dan Materi Muatan* . Yogyakarta: Kanisius.
- McGee, R. W. (2004). *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Massachusetts: Springer; 2004th edition (December 31, 2003).
- Moeljatno. (1993). *Asas-asas Hukum Pidana* . Jakarta : PT Rineka Cipta .
- Mudzakkir. (2011). *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus, Jurnal*

- Legislasi Indonesia (Volume 8 Nomor1)*. Jakarta : Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia .
- Muhammad Djafar Saidi. (2007). *Pembahauruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada .
- Muhammad Djafar Saidi. (2010). *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta : PT Raja Grafindo .
- Muhammad Djafar Saidi. (2014). *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali Press.
- Muhammad Rusjdi. (2007). *PPSP: Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa* . Jakarta : PT Indeks .
- Mustaqiem. (2014). *Perpajakan Dalam Konteks Teroi dan Hukum Pajak di Indonesia cet. I*. Yogyakarta : Buku Litera Yogyakarta.
- Ni'matul Huda. (2008). *UUD 1945 dan Gagasan Amandemen Ulang*. Jakarta : Rajawali Press.
- Nur Hidayat Sardini. (2016). *60 tahun Jimly Asshiddiqie Sosok, Kiprah, dan Pemikiran* . Jakarta : Yayasan Pustaka Obor Indonesia .
- Oemar Seno Adji & Indriyanto Seno Adji. (2007). *Peradilan Bebas & Contempt of Court*. Jakarta : Diadit Media.
- Lamintang, PAF. (1983). *Dasar-dasar Hukum Pidana Indonesia* . Bandung : Sinar Baru .
- Panca Kurniawan dan Bagus Pamungkas. (2006). *Penagihan Pajak di Indonesia*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Peeters, B. (2005). The Concept of Tax. In *The European Association of Tax Law Professors International Tax Series (EATLP)*. Eropa: EATLP Congress.
- Philipus M. Hadjon. (1997). TENTANG WEWENANG. *Yuridika Vol. No. 5 & 6, Tahun XII*, 1.
- Philipus M. Hadjon. (n.d.). Tentang Wewenang. *Tentang Wewenang*, 01.
- Philipus M.Hadjon. (1998). *Tentang Wewenang*. Surabaya: Universitas Airlangga.
- Prajudi Admosudirjo. (1998). *Hukum Administrasi Negara cet.9*. Jakarta : Ghalia.

- Purnadi Purbacaraka. (1979). *Perihal Kaidah Hukum*. Bandung: Opset Alumni.
- Raharjo, S. (2000). *Ilmu Hukum*. Bandung : PT Citra Aditya Bakti .
- Riduan Syahrani. (1999). *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*. Bandung : Penerbit Citra Aditya Bakti .
- Rintonga, A. (2007). *Pembaharuan Perpajakan dan Hukum Fiskal Formal Indonesia* . Jakarta : Pustaka El Manar.
- Rochmat Soemitro. (1992). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung : Eresco.
- Rochmat Soemitro. (1998). *Pengantar Singkat Hukum Pajak* . Bandung : Refika Aditama .
- Rochmat Soemitro. (2017). *Dasar-Dasar Hukum Pajak Indonesia* . Jakarta : Kencana.
- Romli Atmasasmita & Kodrat Wibowo. (2016). *Analisis Ekonomi Mikro tentang Hukum Pidana Indonesia cet. 1*. Jakarta : Prenadamedia .
- Romli Atmasasmita. (2004). *Sekitar Masalah Korupsi : Aspek Nasional dan Aspek Internasional*. Bandung: Mandar Maju.
- Ronny Hanitijo Soemitro. (1988). *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*. Bandung: Ghalia Indonesia.
- Ryaas Rasyid, M. (2002). *Makna Pemerintahan Tinjauan Dari Segi Etika dan Kepemimpinan*. Jakarta: Mutiara Sumber Widya Penabur Benih Kecerdasan Jakarta.
- Safri Nurmantu. (2005). *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Sani Imam Santoso. (2014). *Teori Pidanaan*. Jakarta : Penaku .
- Santoso Brotodiharjo, R. (2008). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Refika Aditama.
- Santoso Budiharjo. (1995). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, . Bandung : Eresco .
- Satjipto Raharjo. (2000). *Ilmu Hukum* . Bandung : PT Citra Aditya Bakti .
- Satjipto Raharjo. (2004). *Hukum Progresif (Penjelasan Suatu Gagasan)*. *Majalah Hukum Newsletter Nomor 59*.
- Simatupang , R. B. (2009). *Kajian Aktual Perpajakan*. Jakarta : Salemba Empat .

- Simos , D. (1992). *Kitab Pelajaran Hukum Pidana (Leerboek van Het Nederlanches Straftrecht) cet.1*. Bandung : CV. Poinir Jaya .
- Sinamo, N. (2010). *Hukum Administrasi Negara*:. Jakarta: Jala Permata Aksara .
- Soejono Soekanto. (2005). *Pengantar Penelitian Hukum* . Jakarat : UI-Press.
- Soemarno. (2007). *Perpajakan : Pendekatan Komprehensif*. Jakarta Salemba Empat .
- Sri Pudyatmoko, Y. (2007). *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak* . Jakarta : Salemba Empat.
- Sudarto. (1983). *Hukum dan Hukum Pidana* . Bandung : Alumni .
- Sujipto, R. (2000). *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Sukardji. (2003). *Pokok-pokok Pajak Pertambahan Nilai* . Jakarta : Rajawali Press.
- Supramono dan Thereisa Worodamayanti. (2005). *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Supramono dan Thereisa Worodamayanti. (2010). *Perpajakan Indonesia - Mekanisme dan Perhitungan* . Jakarta : CV. Andi Offset .
- Syamsul Arifin. (2012). *Pengantar Hukum Indonesia* . Medan : Medan Area University Press.
- Tampubolon, K. (2013). *Praktek Gugatan dan Kasus-kasus Pemeriksaan Pajak cet.1*. Jakarta : PT Indeks.
- Teguh Prasetyo. (2013). *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana* . Bandung : Nusa Media .
- Tim Penyusun Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa. (1991). *Kamus Besar Bahasa Indonesia cet. 1*. Jakarta: Balai Pustaka .
- Untung Sukardji. (2009). *Pajak Pertambahan Nilai* . Jakarta : PT Grafindo Persada.
- Untung Sukardji. (2014). *Pajak Pertambahan Nilai* . Jakarta : PT Raja Gravindo Persada.
- Untung Sukardji, (2015) *Pajak Pertambahan Nilai*, cetakan ke-11, Raja Grafindo Persada, Jakarta.

- van Rijn A. (1998). *A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union*, 19.
- Wahyu Sasongko. (2007). *Ketentuan-Ketentuan Pokok Hukum Perlindungan Konsumen* . Lampung : Unversitas Lampung .
- Waluyo & Wirawan B. Ilyas. (2000). *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Wijk, H. v. (2010). Hoofdstukken van Administratief Recht Vugas'Gravenhage. In R. HR, *Hukum Administrasi Negara ed. Revisi* (p. 102). Jakarta: Rajawali Press.
- Wildan Suyuthi Mustofa. (2012). *Kode Etik Hakim cet.I*. Jakarta: Kencana .
- Wirawan B. Ilyas & Richard Burton. (2014). *Hukum Pajak: Teori Analisis dan Perkembangannya ed.6*. Jakarta: Salemba Empat.
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. (2007). *Hukum Pajak ed. 3*. Jakarta: Salemba Empat .
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. (2010). *Hukum Pajak*. Jakarta : Salemba Empat.
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. (2013). *Hukum Pajak Teori, Analisis dan Perkembangannya cet. ke-6*. Jakarta : Salemba Empat .
- Yuliandri. (2010). *Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*. Jakarta: PT Raja Grafindo .

Jurnal Ilmiah dan Karya Lainnya

- Becker, Gary S. "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*, 1974: UMI.
- Bentley, Duncan. "Revisiting Rights Theory and Principles to Prepare for Growing Globalisation and uncertainty." *International Conference on Tax Payer Rights*. Washinton DC , 2015.
- . "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., 2004.

Gustian Djuanda & Lubis, Irwansyah. *Pelaporan : Pajak Pertambahan Nilai & Pajak Penjualan atas Barang Mewah* . Jakarta : PT Gramedia Pustaka Utama , 2002.

Hanafi Amrani. *Materi Kuliah Hukum Pidana & Perkembangan Ekonomi* . Yogyakarta : Program Pasca Sarjana Ilmu Hukum Universitas Islam Indonesia , 2016.

Hanantha Bwoga. "Pemeriksaan Pajak (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontraversi." *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publik, Vol.1*, 2006: 136.

Naotako, Kawakami. "What does consumption tax mean to Japanese Society and U.S Society." *The Differences in the priorities of overall tax reforms in both countries Japanese Society and U.S Society –TheDifferences in the priorities of overall tax reforms in both countries, Center on Japanese Economy and Business Columbia Business* , 2002: 8.

Porta, R. La. "Investor Protection and Corporate Governance." *Jurnal of Financial Economics* , 2000.

Schenk, Alan & Oldman, Oliver. "Bab 9: Zero Rating and Exemptions and Goverment entities and Non-profit Organizations ." *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2016: 263.

Schenk, Alan & Oldman, Oliver. "Value Added Tax: A Comparative Approach." *National Tax Journal*, 2016: 167-169.Schenk, A. &. (2016). Value Added Tax: A Comparative Approach. *National Tax Journal*, 167-169.

Peraturan

Undang-Undang Dasar 1945 (Setelah Amandemen)

Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, yang kini telah di ubah menjadi Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang

Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Nomor 73 Tahun 1958 Tentang Menyatakan Berlakunya Undang-Undang No. 1 Tahun 1946 Republik Indonesia Tentang Peraturan Hukum Pidana Untuk Seluruh Wilayah Republik Indonesia Dan Mengubah Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Undang-Undang Nomor. 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2000 Tentang
Lembaga Paksa Badan

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 336/KMK.01/2000 Tentang Paksa Badan
Dalam Rangka Pengurusan Piutang Negara

Keputusan Bersama Menteri Keuangan Republik Indonesia dan Menteri
Kehakiman Dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia No.
294/KMK.03/2003, M-02.UM.09.01 TAHUN 2003 Tentang Tata Cara
Penitipan Penanggung Pajak Yang Disandera Di Rumah Tahanan Negara
Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 137 Tahun 2000 Tentang
Tempat Dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik
Penanggung Pajak, Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan
Pajak Dengan Surat Paksa

Keputusan Direktur Jenderal Pajak No KEP - 218/PJ/2003 Tentang Petunjuk
Pelaksanaan Penyanderaan Dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik
Penanggung Pajak Yang Disandera

Sumber Internet

Antara News. *Indeks Persepsi Korupsi Indonesia pada 2020 melorot 3 poin*.
Januari 28 , 2021 . <https://www.antarane.ws.com/berita/1972407/indeks-persepsi-korupsi-indonesia-pada-2020-melorot-3-poin> (accessed April 28, 2021).

Bambang Sutiyoso. "Mencari Format Ideal Keadilan Putusan Dalam Peradilan."
Law *UII* . n.d.

<http://law.uui.ac.id/images/stories/Jurnal%20Hukum/6%20Bambang%20Sutiyo.pdf> (accessed November 10, 2020).

Burton, Richard. *Lumpuhnya Hukum Pajak, Artikel, Sinar Harapan*. Maret 01, 2011. <https://www.ortax.org/ortax/Kompas.com> (accessed Januari 24, 2021).

ddtc . *News DDTC* . n.d. <https://news.ddtc.co.id/> (accessed November 29, 2020).

Didik Windiarto. (2012, Januari 12). *SKRIPSI ADMINISTRASI NEGARA = Penerapan Sanksi Administrasi Terhadap Ketidapatuhan Membayar Pajak Bumi Dan Bangunan (Pbb) Di Kecamatan Sungkai Selatan Bbb*. Retrieved November 22, 2020, from Scribd: [https://www.scribd.com/doc/77999617/SKRIPSI ADMINISTRASI-NEGARA-Penerapan-Sanksi-Administrasi Terhadap Ketidapatuhan Membayar-Pajak-Bumi-Dan-Bangunan-Pbb-Di-Kecamatan-Sungkai-Selat](https://www.scribd.com/doc/77999617/SKRIPSI-ADMINISTRASI-NEGARA-Penerapan-Sanksi-Administrasi-Terhadap-Ketidapatuhan-Membayar-Pajak-Bumi-Dan-Bangunan-Pbb-Di-Kecamatan-Sungkai-Selat)

Direktorat Jenderal Pajak . *Restitusi*. n.d. <https://www.pajak.go.id/id/restitusi> (accessed November 29, 2020).

Hukum Online . *Cari Hakim Jujur Lewat Eksaminasi Putusannya*. Februari 18, 2003. <https://www.hukumonline.com/berita/baca/hol7458/cari-hakim-jujur-lewat-eksaminasi-%20putusannya> (accessed Juni 06 , 2020).

IRS . "Your Rights as Tax Player ." *Publication 1 (Rev. 12-2014) Catalog Number 64731W*. Desember 2014.

Jimly Asshiddiqie. n.d. <http://www.jimly.com/pemikiran/makalah?page=4> (accessed Desember 13, 2020).

Kadek Meytha Dewantari. *UU Ciptaker Disahkan, Simak Perubahannya pada Klaster Perpajakan*. Desember 01, 2020. <https://www.pajak.go.id/id/artikel/uu-ciptaker-disahkan-simak-perubahannya-pada-klaster-perpajakan> (accessed April 20, 2021).

Kejari Bandung Tahan 6 Tersangka Kasus Pajak Rp 40 Miliar. Maret 07, 2019. <https://harianterbit.com/nasional/read/104421/Kejari-Bandung-Tahan-6Tersangka-Kasus-Pajak-Rp-40-Miliar> (accessed Oktober 29, 2019).

Legislasi Uni Eropa. *The EU's common system of value added tax (VAT)*. 2016. http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_en.htm (accessed November 2020).

Pengertian Perlindungan Hukum Menurut Para Ahli. April 13, 2014.
<http://tesishukum.com/pengertian-perlindungan-hukum/> (accessed Maret 01, 2021).

Perlindungan Hukum . September 09, 2015.
<https://suduthukum.com/2015/09/perlindungan-hukum.html%20di%20akses%201%20Maret%202021> (accessed Maret 01, 2021).

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

- I. Nama** : Nur Hakim
 Tempat/Tgl. Lahir : Blora, 7 Januari 1979
 Alamat Rumah : Jl. Cempaka Vi No.18 Rt.008/009 Kel. Cakung
 Timur Kec. Cakung
 Alamat Kantor : Citylofts Sudirman (Citywalk) 19th Floor Suite 1909
 Jakarta Pusat
 Status Perkawinan : Istri Rahma Diana, S.T., S.H.
 Anak : 1. Myesha Adeeva Absennura
 2. Qiana Arundati Zatinnura
 3. Abrisam Hasim Zabranura
 4. Zamzam Qowi Fathunnura

II. Pendidikan

- Sekolah Dasar di SDN PANGERAN 2 BANJARMASIN, Tamat TAHUN 1992
- Sekolah Menengah Tingkat Pertama di MTS MIFTAHUL FALAH TUBAN, Tamat TAHUN 1997
- Sekolah Lanjutan Atas di SMAN 43 JAKARTA , TAHUN 2001
- Fakultas Hukum di Universitas 17 Agustus 1945 Tamat tahun 2013 (Judul Skripsi: Tinjauan Yuridis Terhadap Rehabilitasi penyalahguna Narkotika Menurut Pasal 127 Undang-Undang No. 35 Tahun 2009 Tentang Narkotika (Studi Kasus Putusan No.01/Pra.Pid/2013/PN.JKT.TIM).)
- Program Pasca Sarjana (S.2) Universitas Pancasila, di Jakarta, Tamat tahun 2016. (Judul Tesis: Analisis Yuridis tentang Hak pakai Atas Tanah dikaitkan dengan Peningkatan Investasi di Indonesia dengan Lahirnya Peraturan Pemerintah No. 103 Tahun 2015 Tentang Pemilikan Rumah Tempat Tinggal atau Hunian Oleh Orang Asing yang berkedudukan di Indonesia.

III. Pekerjaan

- PT. SUCOFINDO (PERSERO) (dari Tahun 2000 s/d Tahun 2014)
- KAN & Co Counsellors at Law (dari Tahun 2014 s/d Sekarang)

IV. Pengalaman Organisasi

- Konsultan Hukum Pasar Modal terdaftar di Otoritas Jasa Keuangan (OJK) No. STTD.KH-114/PM.2/2018
- Konsultan Hukum Pasar Modal terdaftar di Bank Indonesia (BI) No. 20/248/DPPK/Srt/B.

- Anggota Himpunan Konsultan Hukum Pasar Modal (HKHPM) No. 201612
- Anggota Perhimpunan Advokat Indonesia (PERADI) No. 15.01125
- Konsultan Hukum terdaftar di Pengadilan Pajak (kepabeanan dan Cukai) No. KH-01214
- Konsultan Hukum terdaftar di Pengadilan Pajak (Perpajakan) No. KHP-0937
- Anggota Asosiasi Auditor Hukum Indonesia No. B.1194.2017
- Anggota Ikatan Kurator dan Pengurus Indonesia (IKAPI) yang terdaftar di kementerian Hukum dan HAM. No. AHU-416 AH.04.03-2021