

HUKUM PAJAK

Penulis

Dr. Hj. Dwi Ratna Kartikawati, S.H., M.Kn., MBA.



Buku ini membahas mengenai Hukum Pajak di Indonesia sebagai bahan kajian dalam pengembangan Ilmu Hukum. Pajak merupakan fenomena yang selalu berkembang di masyarakat. 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. Kajian dalam buku ini membahas mengenai Pajak Pada Umumnya, Jenis-Jenis Pemungutan Pajak, Subjek dan Objek Pajak, Tarif Pajak, Utang Pajak,

Pemeriksaan Pajak, NPWP, Tax Amnesty, Pemeriksaan, Penyidikan, Sanksi Hukum Terhadap Pelanggaran Pajak Sampai Dengan Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Dapat Digunakan Sebagai Pengetahuan kepada masyarakat maupun mereka yang bergerak dalam bidang ilmu hukum, serta dapat digunakan sebagai sumber referensi bagi dosen serta mahasiswa.

TAX LAW



CV. ELVARETTA BUANA

Perum Puri Sumelap B6
Kel. Sumelap, Kec. Tamansari,
Kota Tasikmalaya 46196
e-mail : elvarettabuana@gmail.com



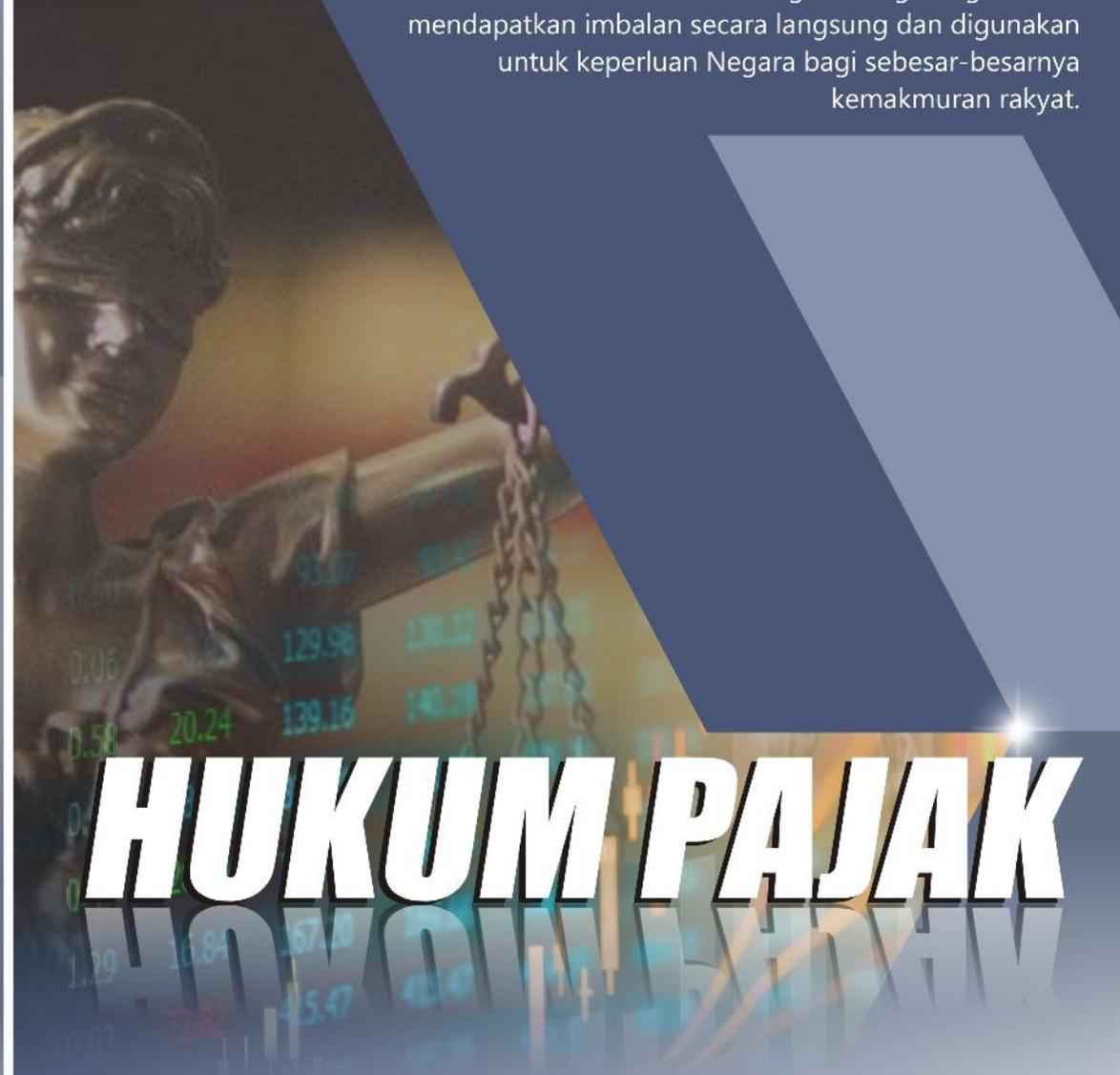
Design by : rajanugraha



Dr. Hj. Dwi Ratna Kartikawati, S.H., M.Kn., MBA.

HUKUM PAJAK

ISBN xxx-xxx-xxxx-x-x



HUKUM PAJAK

Pajak merupakan fenomena yang selalu berkembang di masyarakat. 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.

Penulis

Dr. Hj. Dwi Ratna Kartikawati, S.H., M.Kn., MBA.



REPUBLIK INDONESIA
KEMENTERIAN HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA

SURAT PENCATATAN CIPTAAN

Dalam rangka perlindungan ciptaan di bidang ilmu pengetahuan, seni dan sastra berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 tentang Hak Cipta, dengan ini menerangkan:

Nomor dan tanggal permohonan : EC00202453082, 21 Juni 2024

Pencipta

Nama : **Dr. Hj Dwi Ratna Kartikawati, SH, MKn, MBA**

Alamat : Perum Palembang Kav 1-2, RT 001/RW 005, Kahuripan, Tawang, Tasikmalaya, Jawa Barat, 46115

Kewarganegaraan : Indonesia

Pemegang Hak Cipta

Nama : **Dr. Hj Dwi Ratna Kartikawati, SH, MKn, MBA**

Alamat : Perum Palembang Kav 1-2, RT 001/RW 005, Kahuripan, Tawang, Tasikmalaya, Jawa Barat 46115

Kewarganegaraan : Indonesia

Jenis Ciptaan : **Buku**

Judul Ciptaan : **Hukum Pajak**

Tanggal dan tempat diumumkan untuk pertama kali di wilayah Indonesia atau di luar wilayah Indonesia : 5 April 2021, di Tasikmalaya

Jangka waktu perlindungan : Berlaku selama hidup Pencipta dan terus berlangsung selama 70 (tujuh puluh) tahun setelah Pencipta meninggal dunia, terhitung mulai tanggal 1 Januari tahun berikutnya.

Nomor pencatatan : 000628446

adalah benar berdasarkan keterangan yang diberikan oleh Pemohon.

Surat Pencatatan Hak Cipta atau produk Hak terkait ini sesuai dengan Pasal 72 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 tentang Hak Cipta.

a.n. MENTERI HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA
DIREKTUR JENDERAL KEKAYAAN INTELEKTUAL
u.b

Direktur Hak Cipta dan Desain Industri

IGNATIUS M.T. SILALAHI
NIP. 196812301996031001



Disclaimer:

Dalam hal pemohon memberikan keterangan tidak sesuai dengan surat pernyataan, Menteri berwenang untuk mencabut surat pencatatan permohonan.

HUKUM PAJAK

Dr. Hj. DWI RATNA KARTIKAWATI, SH, MKn, MBA



CV. ELVARETTABUANA

Judul : HUKUM PAJAK

Penulis :

Dr. Hj Dwi Ratna Kartikawati, SH, MKn, MBA

ISBN : 978-623-90920-7-8

Editor :

Dr. dr. H. Triono Eddy Mulianto., SpOG., MM.Kes., MHKes.

Penyunting :

Maya Ruhtiani, S.H., M.H., LL.M.

Penerbit :

CV. ELVARETTA BUANA

Redaksi :

Perum Puri Sumelap Blok B6,

Kota Tasikmalaya 46196.

Tlp/Hp : +6285320608563

Email : mruhtiani@gmail.com

elvarettabuana@gmail.com

Distributor Tunggal :

Universitas Krisnadwipayana

Jalan Raya Jatiwaringin, Pondok Gede,

Kota Bekasi, Jawa Barat.

Cetakan pertama, April 2021

Hak Cipta dilindungi undang-undang.

Dilarang memperbanyak buku ini dalam bentuk dan dengan cara apapun tanpa ijin tertulis dari penerbit.

KATA PENGANTAR

Puji dan Syukur kepada Allah SWT. Shalawat dan salam semoga selamanya tercurahkan kepada Nabi Muhammad SAW. Atas berkat karunia dan limpahan rahmatnya, di sisa umur yang dikaruniakan, penulis mencoba menulis sebuah Buku yang berjudul “ Hukum Pajak”.

Pada Buku ini Penulis mencoba menyajikan secara teori mengenai Hukum Pajak yang ada di Indonesia. Buku ini dirancang secara aplikatif praktis disertai dengan analisis terhadap penerapan teori-teori hukum pajak pada saat ini.

Kajian dalam buku ini membahas mengenai Pajak Pada Umumnya, Jenis-Jenis Pemungutan Pajak, Subjek dan Objek Pajak sampai dengan Penyelesaian Sengketa Pajak yang dapat digunakan sebagai pengetahuan kepada masyarakat maupun mereka yang bergerak dalam bidang ilmu hukum, serta dapat digunakan sebagai sumber referensi bagi dosen serta mahasiswa.

Akhir kata Penulis mengucapkan terimakasih kepada Keluarga dan semua pihak yang mendukung penulisan buku ini. mudah-mudahan buku ini akan bermafaat bagi kita semua.

Tasikmalaya, April 2021

Dr. Hj Dwi Ratna Kartikawati, SH, MKn, MBA

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	i
DAFTAR ISI.....	iii
BAB I PAJAK PADA UMUMNYA	
1.1. Sejarah Perpajakan	1
1.2. Pengertian dan Fungsi Pajak.....	12
1.3. Tata Cara Pemungutan Pajak.....	18
1.4. Teori-Teori Tentang Pemungutan Pajak.....	21
BAB II JENIS-JENIS PEMUNGUTAN PAJAK	
2.1. Pajak Langsung.....	25
2.2. Pajak Tidak Langsung	26
2.3. Pajak Subjektif dan Objektif.....	29
2.4. Pajak Pusat	30
2.5. Pajak Daerah	31
BAB III SUBJEK DAN OBJEK PAJAK	
3.1. Pengertian Subjek Dan Objek Pajak.....	37
3.2. Pajak Penghasilan.....	38
3.3. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)	47
3.4. Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan	51
3.5. Bea Materai	54
BAB IV TARIF PAJAK	
4.1. Tarif Pajak Tetap	57
4.2. Tarif Pajak Proporsional	59
4.3. Tarif Pajak Progresif (Meningkat).....	59
4.4. Tarif Pajak Degresif (Menurun)	62
4.5. Sistem Tarif Pajak	62

BAB V UTANG PAJAK

5.1. Pengertian Utang Pajak	65
5.2. Timbulnya Utang Pajak	66
5.3. Sifat Utang Pajak	70
5.4. Penagihan Utang Pajak	73
5.5. Berakhirnya Utang Pajak	85

BAB VI PEMERIKSAAN PAJAK

6.1. Pengertian dan Kriteria Pemeriksaan Pajak	87
6.2. Ruang Lingkup dan Pedoman Pemeriksaan Pajak	90
6.3. Norma Pemeriksaan Pajak	92
6.4. Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak	94
6.5. Laporan Pemeriksaan Pajak	95

BAB VII NOMOR POKOK WAJIB PAJAK (NPWP)

7.1. Hak dan Kewajiban Fiskus	97
7.2. Pengertian Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)	99
7.3. Pendaftaran NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)	101
7.4. Kemanfaatan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)	101
7.5. Pemahaman Wajib Pajak Terhadap NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)	105

BAB VIII PENGAMPUNAN PAJAK (*TAX AMNESTY*)

8.1. Pengertian Pengampunan Pajak (<i>Tax Amnesty</i>)	107
8.2. Dasar Hukum Pengampunan Pajak (<i>Tax Amnesty</i>)	113
8.3. Asas dan Tujuan Pengampunan Pajak (<i>Tax Amnesty</i>)	115
8.4. Tata Cara Pengajuan Pengampunan Pajak (<i>Tax Amnesty</i>)	117
8.5. Gambaran Penerimaan <i>Tax Amnesty</i> Di Beberapa Negara Asing Di Dunia	122

**BAB IX PEMERIKSAAN, PENYIDIKAN, SANKSI
HUKUM TERHADAP PELANGGARAN PAJAK**

9.1. Tinjauan Mengenai Pelanggaran Pajak	129
9.2. Sanksi Terhadap Pelaku Pelanggaran Pajak Menurut Hukum Positif di Indonesia	131
9.3. Proses Pemeriksaan Terhadap Pelanggaran Pajak.....	140
9.4. Mekanisme Penyidikan Terhadap Pelanggaran Pajak	154
9.5. Penghentian Pelaksanaan Penyidikan Terhadap Pelanggaran Pajak.....	159

BAB X PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

10.1. Pengertian Sengketa Pajak	161
10.2. Timbulnya Sengketa Pajak	162
10.3. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak	163
10.4. Tinjauan Mengenai Pengadilan Pajak.	171
10.5. Upaya Hukum Peradilan Pajak, Putusan Lembaga Peradilan Pajak dan Berakhirnya Sengketa Pajak	176

DAFTAR PUSTAKA	185
TENTANG PENULIS	189

BAB I

PAJAK PADA UMUMNYA

1.1. Sejarah Perpajakan

Menurut Schumpeter, memahami sejarah pajak berarti memahami peradaban dan menemukan kebenarannya. Charles Adams dalam *Fight Flight Fraud: The Story of Taxation* (1982) mencatat bahwa sejarah pajak setidaknya dapat dilacak sejak 6000 SM, ketika Urukagina berkuasa di Babilonia. Saat itu muncul slogan “Kamu boleh punya Tuhan, kamu boleh punya Raja, tapi manusia takut pada Petugas Pajak”. Ia adalah raja yang baik karena meniadakan pemungut pajak, tetapi sejak saat itulah Babilonia jatuh ke tangan musuh.¹ Berikut ini merupakan sejarah mengenai perpajakan:

1) Mesir

Sepanjang yang diketahui oleh manusia modern, sejarah pajak dimulai dari Mesir. Selama beberapa periode pemerintahan Fir’aun, pemungut pajak dikenal dengan nama *Scribes*. Selama periode *Scribe* dipungut pajak atas minyak goreng. Untuk memastikan bahwa warga masyarakat tidak berusaha menghindari pajak minyak goreng, *Scribe* akan melakukan “audit” terhadap rumah tangga untuk memastikan jumlah minyak goreng yang dikonsumsi dan pajak tidak dikenakan terhadap minyak goreng yang bekas pakai. Jangan berharap bahwa proses audit yang dilakukan sama seperti yang kita kenal sekarang. Pastinya hanya antropolog dan sejarawan yang tahu situasi pemungutan pajak pada waktu itu.

¹ Yustinus Prastowo, *Sejarah Pajak dan Peradaban Pendasaran Filosofis bagi Paradigma Baru Kebijakan Pajak*, disampaikan dalam acara diskusi “Ngaji Pajak” yang diselenggarakan oleh CITA (*Center for Indonesia Taxation Analysis*), 10 Juni 2016.

2) Yunani

Pada masa-masa perang bangsa Athena dikenai pajak *Eisphora* yang digunakan untuk membiayai perang. Tak ada seorangpun yang lolos alias memperoleh fasilitas pembebasan dari pajak ini. Warga bisa meminta pengembalian pajak (restitusi) pada saat perang usai yang dananya dicari fiskus dari sumber tambahan lain. Tidak ada informasi resmi yang menyebutkan apakah restitusi juga berlaku jika perang diakhiri dengan kekalahan bangsa Athena sendiri. Selain itu bangsa Athena juga dikenai Pajak Suara atau *toll tax* setiap bulan yang dikenal dengan nama *metoikion*. Pajak ini wajib dikenakan terhadap wajib pajak luar negeri, yaitu mereka yang ibu dan bapaknya bukan orang Athena, besarnya satu *drachma* (mata uang mereka) untuk laki-laki dan setengah *drachma* untuk wanita.

3) Romawi

Pajak yang pertama diperkenalkan di Roma adalah Bea Pabean atas impor dan ekspor yang disebut portoria. Kaisar Augustus dianggap sebagai ahli strategi pajak dalam kekaisaran Roma. Dalam masa pemerintahannya, jabatan *Publicani* pemungut pajak, sebagai pemungut pajak pemerintah pusat dihapuskan. Selama periode ini kota Roma diberi kekuasaan untuk memungut pajak. Kaisar Augustus menetapkan pajak warisan untuk menyediakan dana pensiun bagi militer. Pajak ini besarnya 5% atas semua warisan kecuali atas pemberian untuk anak-anak dan pasangan. Inggris dan Belanda mengacu kepada pajak warisan ciptaan Augustus ini dalam rangka upaya atau usaha mengembangkan pajak warisan. Selama zaman Julius Caesar ada pajak penjualan yang dikenakan sebesar 1% (satu persen) atas penjualan. Khusus untuk penjualan budak dikenai 4% (empat persen).

4) Inggris

Pajak pertama kali dikenakan di Inggris pada waktu pendudukan Kekaisaran Roma. Pada masa itu ada Lady Godiva yaitu seorang wanita Anglo-Saxon yang tinggal di Inggris pada abad ke-11 Masehi. Menurut cerita, suaminya, Earl of Mercia, berjanji untuk mengurangi pajak yang tinggi terhadap penduduk kota *Coventry* karena tekanan Lady Godiva yang mengancam akan berkeliling kota tanpa sehelai benangpun di tubuhnya. Selanjutnya, karena hal inilah Lady Godiva terkenal sampai sekarang. Pada saat Roma runtuh raja-raja wilayah Saxon mengenakan pajak *danegeld* atas tanah dan bangunan disamping Bea Cukai.

Selama abad pertengahan sejarah mencatat adanya Perang 100 tahun antara Inggris dan Prancis yang dimulai pada tahun 1337 Masehi dan berakhir pada tahun 1453 Masehi. Salah satu faktor kunci yang memicu perang adalah pemberontakan para bangsawan *aquitaine* terhadap kebijakan pajak Pangeran Edward yang keterlaluan. Pemberontakan ini terjadi pada tahun 1369 Masehi. Pajak-pajak pada abad ke-14 dikenal sangat progresif. Pajak Suara tahun 1377 Masehi menunjukkan bahwa pajak *Duke of Lancaster* adalah 520 kali atas pajak petani biasa. Pada masa-masa itu juga dikenal adanya Pajak Penghasilan atas kekayaan pemilik kantor dan pendeta.

Pajak atas Barang Bergerak dikenakan terhadap setiap pedagang. Orang miskin membayar sedikit atau tidak bayar pajak sama sekali. Raja Charles mengenakan pajak atas pelanggaran kejahatan. Selama masa pemerintahannya timbul masalah dengan Parlemen yang menyebabkan perpecahan pada tahun 1629 Masehi. Sumbernya perpecahan itu adalah pembagian antara hak pemajakan oleh Raja dan hak pemajakan oleh Parlemen. Di kemudian hari Raja Writ menyatakan bahwa individu harus dipajaki

sesuai dengan status dan kekayaannya. Dari sinilah berkembang ide pajak progresif atas mereka yang sanggup membayar pajak.

Pajak-pajak lain yang penting selama periode ini adalah pajak tanah dan pajak properti lain. Untuk membiayai angkatan darat yang dipimpin oleh Oliver Cromwell, Parlemen mengenakan pajak atas komoditi utama seperti gandum, daging, dan lain-lain pada tahun 1643 M. Pajak-pajak yang dikenakan oleh Parlemen menghasilkan lebih banyak pemasukan daripada pajak yang dikenakan oleh Charles I, khususnya pajak yang ditarik dari rakyat miskin. Pajak Properti yang dikenakan bersifat sangat regresif. Kenaikan pajak atas kaum miskin menimbulkan huru-hara di wilayah Smithfields pada tahun 1647 M. Huru-hara ini timbul karena pajak-pajak baru membuat rakyat kecil tidak mampu membeli gandum. Selain itu, tanah biasa yang dipakai untuk berburu oleh para petani ditutup dan perburuan oleh petani dilarang. Menurut cerita, hal ini menyengsarakan sebuah keluarga yang beranggotakan empat orang. Salah satu anggota keluarga itu adalah Robin Hood.

5) Amerika.

Membahas mengenai sejarah pajak modern, tidak akan lepas dari sejarah pajak di Amerika. Rakyat pada abad ke-17 membayar pajak berdasarkan *Molasses Act*. Tahun 1764 M peraturan ini diubah dengan memasukkan bea import atas gula sirup, gula, bir dan komoditi lain. Peraturan baru ini dikenal sebagai *Sugar Act*. Karena *Sugar Act* tidak menaikkan jumlah penerimaan, maka diberlakukanlah *Stamp Act* pada tahun 1765 M. *Stamp Act* mengenakan pajak langsung yang sasarannya adalah atas surat kabar, dokumen-dokumen hukum maupun hal-hal yang berhubungan dengan komersial.

Pada tahun 1794 M, penduduk Allegheni Barat melancarkan pemberontakan *whiskey* sebagai perlawanan terhadap pajak properti yang diperkenalkan oleh Alexander Hamilton tahun 1791 M. Pajak properti dianggap sebagai perlakuan diskriminatif. Presiden Washington mengirimkan tentaranya untuk menumpas pemberontakan ini. Para pelaku kedua pemberontakan ini dihukum, tapi kemudian diampuni. Pada tahun 1798 M Kongres menerapkan pajak properti federal untuk kepentingan angkatan darat dan angkatan laut dalam menghadapi kemungkinan perang dengan Perancis. Pada tahun yang sama, John Fries melakukan perlawanan terhadap pajak baru itu. Pemberontakan ini dikenal dengan nama Pemberontakan Fries. Tidak ada yang terluka maupun terbunuh, tetapi Fries ditahan dan kemudian diampuni oleh Presiden Adam tahun 1800.

M. Fries adalah pemimpin unit militer yang diperintahkan untuk menumpas atau menghentikan segala bentuk kegiatan yang berkaitan dengan pemberontakan *wiskhey*. Pajak Penghasilan diusulkan pertama kali pada masa Perang Sipil tahun 1812 M. Pajak ini didasarkan atas *British Tax Act 1798* dan menggunakan tarif progresif. Tarifnya 0.08% (nol komo nol delapan persen) atas penghasilan di atas 60 pound dan 10 % (sepuluh persen) atas penghasilan di atas 200 pound. Pajak ini dirumuskan tahun 1814 M tetapi tidak pernah diberlakukan karena penandatanganan *Ghent Treaty* tahun 1815 M yang mengakhiri kesewenang-wenangan. *Tax Act 1861* M menentukan bahwa pajak dikenakan, ditagih dan dibayar atas penghasilan tahunan setiap orang yang tinggal di Amerika baik yang didapat dari properti, perdagangan profesional, pekerjaan, atau magang yang dilakukan di Amerika atau tempat lain dari sumber apapun. Tarif menurut Act ini adalah 3% (tiga persen) atas penghasilan

di atas 800 dolar dan 5% (lima persen) atas penghasilan yang diperoleh individu-individu yang bertempat tinggal (berdomisili) di luar Amerika.

Tax Act 1862 M diberlakukan dan ditandatangani oleh Presiden Lincoln pada tanggal 1 Juli 1862. Tarifnya adalah 3% (tiga persen) untuk penghasilan di atas 600 dolar dan 5% (lima persen) atas penghasilan di atas 10.000 dolar. Sewa rumah bisa saja dikurangkan dari penghasilan. Walaupun rakyat menerima dengan senang hati, kepatuhannya tidak terlalu tinggi. Angka-angka setelah Perang Sipil menunjukkan bahwa 276.661 (dua ratus tujuh puluh enam ribu enam ratus enam puluh satu) orang melaporkan pajaknya pada tahun 1870 M yaitu tahun tertinggi untuk angka penyampaian SPT. Padahal waktu itu jumlah penduduk belum banyak tetapi diperkirakan baru kira-kira 38 juta orang. *Tax Act 1864 M* diberlakukan untuk menaikkan penerimaan tambahan guna menyokong Perang Sipil.

Senator Garret Davis, dalam kaitannya dengan *Act* ini menyampaikan usulan agar pajak dibayar sesuai dengan kemampuan seseorang untuk membayar. Tarif pajak untuk *Tax Act 1864 M* adalah 5% (lima persen) atas penghasilan antara 600 dan 5.000 dolar 7,5% (tujuh koma lima persen) atas penghasilan antara 5001 dan 10.000 dolar dan 10% (sepuluh persen) untuk penghasilan di atas 10.000 dolar. Pengurangan nilai sewa dibatasi sampai 200 dolar. Aturan yang membolehkan pengurangan untuk perbaikan atau reparasi juga ditambahkan. Dengan berakhirnya Perang Sipil penerimaan pajak menurun. *Tax Act 1864* dirubah setelah Perang Sipil berakhir. Sehubungan dengan tersebut selanjutnya tarifnya berubah menjadi tarif flat 5 % (lima persen) dengan pembebasan pajak atas penghasilan sampai dengan jumlah penghasilannya 1.000 dolar.

Dari tahun 1870 sampai 1872 tarif flat-nya 2,5% (dua koma lima persen) dan pembebasan diberikan untuk penghasilan sampai dengan 2.000 dolar. Pajak ini diberlakukan pada tahun 1872 dengan mengadakan pembatasan tarif yang jelas dan berlaku sebagai sumber penerimaan penting bagi Amerika sampai tahun 1913. Pada tahun 1913 Perubahan ke-16 diterbitkan yang memperbolehkan kekuasaan kongres untuk memajaki warga atas penghasilan yang didapat atau diperolehnya yang berasal dari berbagai tempat atau dari manapun.

6) Perkembangan Pajak di Indonesia.

Sejarah pajak dimulai sejak diberlakukannya *Huistaks* yaitu pada tahun 1816. *Huistaks* adalah pajak yang dikenakan bagi suatu warga negara yang mendiami suatu wilayah atau tempat tertentu di atas bumi. Seperti sewa tanah, bangunan atau yang sekarang dikenal dengan Pajak Bumi dan Bangunan. Tetapi saat itu, kita (rakyat Indonesia) harus menyetornya ke pemerintah Belanda. Berikutnya menunjukkan bahwa jenis-jenis pajak bertambah lagi, yaitu Tahun 1920 ada *Ordonantie op de Herziene Inkomstenbelasting* alias Pajak Penghasilan dan Tahun 1925 ada *Ordonantie op de Vennootschapsbelasting* alias Pajak Perseroan atau sekarang dikenal dengan nama Pajak Penghasilan Badan.

Zaman Belanda dan saat penjajahan Jepang, mereka memungut pajak dari berbagai hasil bumi yang ada di Indonesia. Jauh sebelum itu, kerajaan-kerajaan yang ada di Nusantara ini juga sudah menerapkan pajak pada masyarakatnya untuk keberlangsungan kerajaan. Hingga saat ini, pajak sudah mengalami perkembangan yang begitu pesat. Hal ini dapat kita lihat dari banyaknya jenis pajak yang ada. Dan sebagai warga Negara yang baik, tentunya kita akan membayar pajak yang sudah menjadi kewajiban kita. Karena semuanya juga untuk kesejahteraan

kita bersama. Atau sejarah lain menerangkan bahwa Pajak pertama kalinya di Indonesia diawali dengan Pajak Bumi dan Bangunan atau lebih kita kenal dengan PBB. Pada waktu itu lebih dikenal sebagai pajak pertanahan. Pungutan ini diberlakukan kepada tanah atau lahan yang dimiliki oleh rakyat. Pajak atas tanah ini dimulai sejak *Vereenigde Oostindische Compagnie* (VOC) masuk dan menduduki Hindia Belanda. Pada waktu dulu, Inspektur Liefvinch dari VOC mengadakan survey atau penelitian di daerah Parahyangan. Hasil dari penelitian tersebut membuat VOC memutuskan untuk memberlakukan pajak pertanahan yang disebut dengan *Landrente*.

Rakyat setuju atas keputusan Pemerintah Hindia Belanda ini. Rakyat harus membayar uang sebesar 80% (delapan puluh persen) dari harga besaran tanah atau hasil lahan yang dimilikinya. Daendels, seorang Jendral yang terkenal akan kekejamannya menyatakan bahwa tanah di Hindia Belanda adalah milik Belanda. Kependudukan Inggris yang dipimpin oleh Raffles membuat kebijakan *Landrente* berubah. Raffles mengenakan tarif sebesar 2,5% (dua koma lima persen) untuk golongan pribumi dan tarif 5% (lima persen) untuk tanah yang dimiliki oleh bangsa lain. Selain itu, Raffles juga mengeluarkan Surat Tanah sebagai Sertifikat Tanah Internasional bagi penduduk yang dikenal dengan nama girik dalam bahasa Jawa.

Pada tahun 1920-1921 sudah ada pajak penghasilan terhadap hasil bumi atau hasil lahan penduduk. Istilahnya dikenal dengan nama *Versponding Warde* yang berupa pajak untuk kebun-kebun teh, kelapa, jati, dan tembakau. Pengenaan tarifnya sebesar 7,5 (tujuh koma lima persen) dari hasil. Pada tahun 1934 sudah ada Pajak Kendaraan Bermotor. Setelah itu, lahirlah jenis pajak-pajak yang lain yang berkembang dari zaman kemerdekaan sampai

sekarang. Oleh karena itulah, Pajak Bumi dan Bangunan merupakan cikal bakal dari pajak di Indonesia.

Pajak secara teratur dan permanen sudah dilakukan sejak zaman kolonial. Akan tetapi perlu juga diingat bahwa ketika wilayah nusantara masih terdiri dari kerajaan-kerajaan pun sudah ada pungutan semacam pajak. Pungutan tersebut disampaikan kepada raja dengan maksud sebagai wujud rasa hormat dan upeti, yang disampaikan oleh rakyat di wilayah kekuasaan kerajaan maupun wilayah jajahan. Kiranya perlu diingat bahwa pada masa kerajaan-kerajaan di tanah air, sosok raja dalam hal tertentu dapat dipandang sebagai manifestasi dari kekuasaan tunggal kerajaan (Negara).

Pemberian sukarela (upeti) dari rakyat kepada raja atau penguasa, upeti berupa barang (natura) terdiri dari padi, ternak, atau hasil tanaman lainnya seperti pisang, kelapa, dan lain-lain. Awalnya upeti hanya untuk kepentingan pribadi penguasa karena tidak ada imbal balik kepada rakyat, sehingga pembayaran upeti diserahkan karena ada tekanan (psikologis) dan karena raja berkedudukan lebih tinggi dari rakyat. Terdapat pergeseran paradigma upeti dalam perkembangannya, upeti tidak hanya untuk kepentingan raja tetapi juga untuk rakyat. Upeti mulai digunakan untuk kepentingan umum seperti untuk keamanan, pembangunan jalan, saluran air, fasilitas sosial dan lain-lain. Setelah ada perubahan sifat upeti, kemudian dibuatlah peraturan agar tetap ada sifat memaksa yang melibatkan rakyat untuk memenuhi rasa keadilan.

Pembuatan aturan-aturan ini dimulai sejak kedatangan Belanda ke Indonesia, dan sejak saat itulah dikenal istilah pajak. Peraturan pajak zaman Belanda seperti aturan bea meterai, ordonansi pajak rumah tangga, ordonansi pajak kekayaan, ordonansi bea balik nama, ordonansi pajak

upah, ordonansi pajak kendaraan bermotor, ordonansi pajak potong, ordonansi pajak pendapatan dan lain-lain.

Disamping pengenaan pajak terhadap tanah, pada masa penjajahan Belanda juga dikeluarkan berbagai peraturan dibidang pajak. Pada tahun 1908 keluar *Inkomsten Belasting*, yang digunakan sebagai dasar untuk pengenaan pajak pendapatan. Setelah keluarnya Ordonasi Pajak Perseroan (PPs) tahun 1925 maka terhadap pendapatan yang berupa laba bersih perusahaan dikenakan Pajak Perseroan (PPs). Ordonasi tersebut mengalami perubahan beberapa kali dan terakhir diubah dan ditambah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1968. Sementara itu pada tahun 1944 keluar Ordonasi Pajak Pendapatan (PPd) yang digunakan sebagai dasar untuk mengenakan pajak terhadap pendapatan yang diperoleh oleh orang pribadi. Tahun 1959, dengan Lembaran Negara 1959 Nomor 109 disisipkan pasal baru yaitu Pasal 2a sehingga membuka kesempatan bagi pengenaan pajak pendapatan terhadap wajib pajak badan. Namun, pengenaan pajak pendapatan terhadap badan ini sejak tahun 1966 telah dihapuskan.

Pada masa penjajahan, tepatnya pada tahun 1932, dikeluarkan Ordonasi Pajak Kekayaan (PKk) yang beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1964. Yang menjadi subyek pajak dari pajak kekayaan ini pada prinsipnya adalah orang pribadi, bukan badan. Akan tetapi menurut Pasal 3 Ordonasi Pajak Kekayaan itu ada kemungkinan perseroan, persekutuan, atau pengkongsian dikenai PKk untuk menggantikan kedudukan perseronya yang tidak dikenal atau diragukan. Obyek pajaknya adalah seluruh kekayaan wajib pajak dikurangi hutang-hutang dan kewajiban pada awal tahun pajak.

Pada masa-masa awal kemerdekaan juga pernah dikeluarkan peraturan dibidang pajak. Pada tahun 1950

dikeluarkan Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1950 yang menjadi dasar bagi Pajak Peredaran Barang, yang dalam tahun 1951 diganti dengan Pajak Penjualan (PPn) 1951. Pajak ini dikenakan terhadap pemakaian umum yang dapat menjadi Pajak Penjualan Dalam Negari dan Pajak Penjualan Impor. Sebagai subyek pajaknya adalah pihak pabrikan dan pengusaha jasa. Dalam hal pemungutan pajak, oleh Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 pada awalnya menetapkan Pasal 23 ayat 2 : “Segala pajak untuk Negara berdasarkan undang-undang”. Selanjutnya Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 diamandemen dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyebutkan bahwa: ”Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Adapun ketentuan - ketentuan undang-undang dibidang perpajakan yang “dilahirkan” sesuai apa yang dikehendaki oleh Undang Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, diantaranya:

- 1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- 2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan;
- 3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah;

- 4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2000 Tentang Perubahan ketiga Atas Undang Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan;
- 5) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Bea Meterai;
- 6) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (sudah tidak berlaku lagi karena sudah dicabut berlakunya);
- 7) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;
- 8) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa;
- 9) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

1.2. Pengertian dan Fungsi Pajak

1.2.1. Pengertian Pajak

Pajak merupakan fenomena yang selalu berkembang di masyarakat, pajak diartikan sebagai 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. Ada berbagai pengertian atau definisi tentang pajak yang diberikan oleh undang-undang. Para ahli, khususnya para ahli di bidang keuangan negara

(*public finance*), ekonomi, ataupun hukum mendefinisikan pajak sebagai berikut:²

1) Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia³

Pajak adalah pungutan yang dikenakan kepada rakyat sebagai iuran wajib untuk negara dari pendapatan seseorang atau dari perdagangan.

2) Menurut Undang-Undang

Menurut Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2007, Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan usaha yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara dan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat;

3) M.J.H Smeets

Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terhutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan tanpa kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.

4) S.I Djajadiningrat

Pajak sebagai suatu kewajiban untuk menyerahkan sebagian kekayaan ke kas negara yang disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu tetapi bukan sebagai hukuman menurut peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langsung namun ditujukan untuk memelihara kesejahteraan secara umum.

² R, Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Rafika Aditama, Bandung, 2003, hlm.2.

³ Badudu, Zein, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994, cet.ke-1 hal. 978.

5) Rimsky K Judisseno

Pajak merupakan suatu kewajiban kenegaraan berupa pengabdian dan peran aktif warga negara dan anggota masyarakat lainnya untuk membiayai keperluan negara berupa pembangunan nasional yang pelaksanaannya diatur dalam undang-undang dan peraturan untuk tujuan kesejahteraan bangsa dan negara.

6) Menurut Ismawan⁴

Pajak adalah iuran kas negara berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan jasa timbal balik (*Contra Prestasi*) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Penarikan-penarikan pajak secara yuridis dapat dipaksakan atau ditagih secara paksa oleh aparat yang berwenang. Apabila utang pajak tidak dibayar oleh wajib pajak (WP) dalam jangka waktu tertentu maka penagihan dapat dilakukan secara kekerasan seperti melalui surat paksa, sita, lelang dan sandra.

Berdasarkan pengertian pajak menurut para ahli yang telah dibahas sebelumnya maka, secara umum pajak adalah pungutan dari masyarakat kepada negara (pemerintah) berdasarkan undang-undang yang bersifat dapat dipaksakan dan terutang oleh yang wajib membayarnya dengan tidak mendapat prestasi (kontraprestasi atau balas jasa) secara langsung yang hasilnya digunakan untuk membiayai pengeluaran negara dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan. Selain itu terdapat beberapa ciri yang melekat pada pajak yaitu:

1. Pajak dipungut oleh negara (baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah), berdasarkan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya;

⁴ Ismawan Indra, *Memahami Reformasi Perpajakan*, PT.Gramedia, Jakarta, 2001) hal.4.

2. Pembayaran pajak harus masuk kepada kas negara;
3. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontra prestasi individu oleh pemerintah (tidak ada imbalan langsung yang diperoleh si pembayar pajak);
4. Pajak adalah penyelenggaraan pemerintahan secara umum yang merupakan manifestasi kontra prestasi dari negara;
5. Pajak diperuntukan bagi pembiayaan pengeluaran pemerintah yang bila dari pemasukannya masih terdapat kelebihan atau surplus, digunakan untuk tabungan publik (*publik saving*).
6. Pajak dipungut disebabkan adanya suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu pada seseorang.

1.2.2. Fungsi Pajak

Pajak menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pajak merupakan kontribusi wajib yang harus di berikan kepada Negara oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang yang berlaku dan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara yang bertujuan untuk kemakmuran rakyat. Pajak memiliki dua fungsi, diantaranya:⁵

1) Fungsi *Budgetair* (Sumber keuangan Negara)

Pajak mempunyai fungsi *budgetair* artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran, baik rutin maupun pembangunan. Sebagai sumber keuangan Negara, pemerintah berupaya memasukan uang sebanyak-banyaknya untuk kas Negara. Upaya tersebut di tempuh

⁵ Siti Resmi, *Perpajakan : Teori & kasus*, Salemba Empat, Jakarta, 2017, Edisi 10, hlm 3.

dengan cara ekstensifikasi dan intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak yang terdiri dari Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PPB); dan

2) Fungsi *Regularend* (Pengatur)

Pajak mempunyai fungsi pengatur, artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan. Beberapa contoh dari penerapan pajak sebagai fungsi pengatur, yaitu:

- a. Pajak penjualan atas barang mewah (PPnBM) dikenakan pada saat terjadi transaksi jual beli barang tergolong mewah. Semakin mewah suatu barang, tarif pajaknya semakin tinggi hingga barang tersebut harganya semakin mahal. Pengenaan pajak ini dimaksudkan agar rakyat tidak berlomba-lomba untuk mengkonsumsi barang mewah;
- b. Tarif pajak progresif dikenakan atas penghasilan, yang dimaksudkan agar pihak yang memperoleh penghasilan tinggi memberikan kontribusi yang tinggi sehingga terjadi pemerataan pendapatan;
- c. Tarif ekspor sebesar 0% (nol persen), agar para pengusaha terdorong mengeksport hasil produksinya di pasar dunia sehingga memperbesar devisa Negara;
- d. Pajak penghasilan dikenakan atas penyerahan barang hasil industri tertentu, seperti industri semen, industri kertas, industri baja dan lainnya, yang dimaksudkan agar terdapat penekanan produksi terhadap industri tersebut karena mengganggu lingkungan atau polusi;

- e. Pengenaan pajak 1% (satu persen) bersifat final untuk kegiatan usaha dan batasan peredaran usaha tertentu untuk penyederhanaan penghitungan pajak; dan
- f. Pemberlakuan *tax holiday*, untuk menarik investor asing agar menanamkan modalnya di Indonesia.

Menurut Rismawati Sudirman dan Antong Amiruddin, pajak bukan hanya dipungut untuk diserahkan ke kas negara tanpa ada realisasi. Akan tetapi pajak itu sendiri memiliki fungsi diantaranya:⁶

1. Fungsi pendapatan

Pajak merupakan suatu sumber atau alat untuk memasukkan uang ke kas negara sesuai dengan peraturan. Menurut fungsi ini, pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan. Jika masih ada sisa maka dapat digunakan untuk membiayai investasi pemerintah;

2. Fungsi stabilitas

Melalui penerimaan pajak, pemerintah dapat mengatur kegiatan perekonomian, sehingga tercipta kondisi yang lebih stabil di bidang ekonomi. Misalnya pemerintah bermaksud menstabilkan harga TV produk dalam negeri. Untuk menekan harga TV tersebut, impor komponennya tidak dikenakan pajak. Dengan cara seperti itu, harga TV buatan dalam negeri menjadi lebih murah. Begitu juga halnya untuk mengurangi kepemilikan barang-barang mewah yang dapat menimbulkan kesenjangan sosial masyarakat. Terhadap barang-barang mewah tersebut pemerintah mengenakan tarif pajak yang lebih tinggi;

⁶ Rismawati Sudirman, Antong Amiruddin, *Perpajakan*, Empat Dua Media, Malang, 2012), hlm. 3.

3. Fungsi pemerataan

Peranan pemerintah diantaranya adalah mendorong pertumbuhan ekonomi yang cukup tinggi. Untuk mewujudkan itu pemerintah membutuhkan dana dalam membiayai pembangunan. Pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan pembangunan. Pembangunan sarana dan prasarana dilakukan dengan tujuan agar dapat mendorong meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan adanya kesempatan kerja sehingga pemerataan pembangunan dapat dicapai.

1.3. Tata Cara Pemungutan Pajak

Tata cara pemungutan pajak terdiri atas stelsel pajak, asas pemungutan pajak, dan sistem pemungutan pajak sebagai berikut:

1) Stelsel pajak

Pemungutan pajak dapat dilakukan dengan tiga stelsel, diantaranya yaitu:⁷

a. Stelsel nyata (*riiel stelsel*)

Menurut stelsel nyata, peneanaan pajak didasarkan pada objek atau penghasilan yang sesungguhnya diperoleh, sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yakni setelah penghasilan yang sesungguhnya diketahui. Kelebihan stelsel ini adalah pajak yang dikenakan lebih realistis, sedangkan kekurangannya adalah pajak baru dapat digunkan pada akhir periode (setelah penghasilan riil diketahui), padahal pemerintah membutuhkan penerimaan pajak untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran;

b. Stelsel anggapan (*fictifve stelsel*)

Menurut stelsel anggapan, peneanaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur oleh undang-undang.

⁷ Resmi, *Opcit*, hlm. 10.

Misalnya, penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan tahun sebelumnya, sehingga pada awal tahun pajak sudah dapat ditetapkan besarnya pajak yang terutang untuk tahun yang berjalan. Kelebihan stelsel ini adalah pajak dapat di bayar selama tahun berjalan tanpa harus menunggu akhir tahun, sehingga penerimaan pajak oleh pemerintah dapat di peroleh sepanjang tahun, sedangkan kelemahannya adalah pajak yang di bayar tidak berdasarkan pada keadaan yang sesungguhnya atau tidak realistis;

c. Stelsel campuran

Stelsel ini merupakan kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung menggunakan stelsel anggapan, kemudian pada akhir tahun, besarnya pajak disesuaikan kembali berdasarkan stelsel nyata. Apabila jumlah pajak menurun stelsel nyata lebih besar daripada pajak menurut stelsel anggapan maka wajib pajak harus menambah. Sebaliknya, jumlah pajak menurut stelsel nyata lebih kecil daripada menurut stelsel anggapan, maka kelebihanannya dapat diminta kembali (restitusi) atau di kompensasi pada periode berikutnya.

2) Asas pemungutan pajak

Terdapat tiga asas pemungutan pajak, diantaranya:

a. Asas Domisili

Asas ini menyatakan bahwa Negara berhak mengenakan pajak atas seluruh penghasilan Wajib Pajak yang bertempat tinggal di wilayahnya, baik penghasilan yang berasal dari dalam maupun luar negeri. Setiap wajib pajak yang berdomisili atau bertempat tinggal di wilayah Indonesia (Wajib Pajak dalam Negeri) dikenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperolehnya, baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia;

b. Asas Sumber

Pada Asas sumber, menyatakan bahwa Negara berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di wilayahnya tanpa memperhatikan tempat tinggal wajib pajak. Setiap orang yang memperoleh penghasilan dari Indonesia dikenakan pajak atas penghasilan yang diperolehnya tadi; dan

c. Asas Kebangsaan

Asas ini menyatakan bahwa pengenaan pajak dihubungkan dengan kebangsaan suatu Negara. Misalnya, pajak bangsa asing di Indonesia dikenakan atas setiap orang asing yang bukan berkebangsaan Indonesia, tetapi bertempat tinggal di Indonesia.

3) Sistem Pemungutan Pajak

Sistem pemungutan pajak dibagi menjadi tiga bagian, berikut pembagian sistem pajak:⁸

a. *Official Assessment System*

Sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak menurut perundang-undangan perpajakan yang berlaku:

- i. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang ada pada fiskus;
- ii. Wajib pajak bersifat pasif; dan
- iii. Utang pajak timbul setelah di keluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus.

b. *Self Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang. Wajib pajak menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar.

⁸ Abdul Halim, Icuk Ranga Bawono, & Amin Dara, *Perpajakan, Konsp, Aplikasi, Contoh, dan Studi Kasus*, Salemba Empat, Jakarta, 2017, hlm. 7.

c. *With Holding System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak.

1.4. Teori-Teori Tentang Pemungutan Pajak

Berikut ini merupakan teori-teori yang mendukung hak Negara untuk memungut pajak dari rakyatnya:

1. Teori Asuransi

Teori ini menyatakan bahwa negara bertugas untuk melindungi orang dan segala kepentingannya, meliputi keselamatan dan keamanan jiwa dan harta bendanya. Seperti halnya dalam perjanjian asuransi (pertanggungan), untuk melindungi orang dan kepentingan tersebut diperlukan pembayaran premi. Dalam hubungan Negara dengan rakyatnya, pajak inilah yang dianggap sebagai premi tersebut yang sewaktu-waktu harus dibayar oleh masing-masing individu. Meskipun teori ini hanya sekedar untuk memberi dasar hukum pada pemungutan pajak, beberapa pakar menentangnya. Mereka berpendapat bahwa perbandingan antara pajak dan perusahaan asuransi tidak tepat karena jika timbul kerugian, tidak ada pengganti secara langsung dari Negara dan antara pembayaran jumlah pajak dan jasa yang diberikan oleh Negara tidak terdapat hubungan langsung.

2. Teori Kepentingan

Teori ini awalnya hanya memperhatikan bagian beban pajak yang harus dipungut dari seluruh penduduk. Pembagian beban ini harus didasarkan atas kepentingan masing-masing orang dalam tugas pemerintah, termasuk perlindungan atas jiwa orang-orang itu beserta harta bendanya. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika biaya-

biaya yang di keluarkan oleh Negara dibebankan kepada mereka.

3. Teori Gaya Pikul

Teori gaya pikul menyatakan bahwa dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada jasa-jasa yang diberikan oleh Negara kepada warganya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Untuk kepentingan tersebut, diperlukan biaya-biaya yang harus dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan yaitu dalam bentuk pajak. Pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang. Gaya pikul seseorang dapat diukur berdasarkan besarnya penghasilan yang memperhitungkan besarnya pengeluaran atau pembelanjaan seseorang.

4. Teori Kewajiban Pajak Mutlak (Teori Bakti)

Berlawanan dengan teori sebelumnya yang tidak mengutamakan kepentingan negara diatas kepentingan warganya. Teori ini mendasarkan pada paham *Organische Staatsler*. Paham ini mengajarkan bahwa karena sifat suatu negara, timbul hak mutlak untuk memungut pajak. Dari sinilah setiap orang menyadari bahwa menjadi suatu kewajiban mutlak untuk membuktikan tanda baktinya terhadap negara dalam bentuk pembayaran pajak.

5. Teori Asas Gaya Beli

Teori ini tidak mempersoalkan asal mula Negara memungut pajak, tetapi hanya melihat pada efeknya dan memandang efek yang baik sebagai dasar keadilannya. Menurut teori ini, fungsi pemungutan pajak disamakan dengan pompa, yaitu mengambil gaya beli dari rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara dan kemudian menyalurkannya kembali ke masyarakat dengan maksud untuk memelihara hidup masyarakat dan membawanya ke arah tertentu. Teori asas gaya beli mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan

masyarakatlah yang dapat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak.

Selain pembahasan mengenai teori terhadap pemungutan pajak, sebagaimana diungkapkan oleh Fritz Neumark yaitu terdapat prinsip *revenue productivity* dalam pemungutan pajak. Prinsip ini menurut Fritz Neumark menyangkut 2 (dua) hal, yaitu:

1) *The Principle of Adequacy*

Bahwa sistem perpajakan nasional seharusnya dapat menjamin penerimaan negara untuk membiayai semua pengeluaran. Sekiranya penerimaan yang berasal dari pajak telah dapat memenuhi semua pengeluaran negara, maka negara yang bersangkutan akan dapat dikelompokkan menjadi negara yang sangat maju dan makmur; dan

2) *The Principle of Adaptability*

Hendaknya sistem perpajakan bersifat cukup fleksibel untuk menghasilkan penerimaan tambahan bagi negara apabila terjadi kebutuhan-kebutuhan mendadak negara, seperti adanya bencana alam nasional, tanpa menimbulkan keguncangan dalam bidang ekonomi rakyat.

Fritz Neumark dalam prinsip pemungutan pajaknya menganut prinsip *economic goal*, yaitu pajak digunakan sebagai alat membantu mencapai tujuan-tujuan ekonomi. Dengan kebijaksanaan fiskal, kegiatan ekonomi dapat lebih dipacu, atau untuk memperlunak akibat-akibat yang terjadi pada masa resesi. Hal ini dapat tercapai dengan cara mengubah tarif pajak maupun dasar pengenaan pajak yang berdampak pada pelunakan dalam siklus fluktuasi harga, pengangguran, dan produksi.

BAB II

JENIS-JENIS PEMUNGUTAN PAJAK

2.1. Pajak Langsung

Pajak langsung adalah pajak yang pembebanannya tidak dapat dilimpahkan kepada pihak lain, tetapi harus menjadi beban langsung wajib pajak yang bersangkutan yang terdiri dari:

1. Pajak Kendaraan Bermotor

Pajak kendaraan bermotor adalah pungutan yang dibebankan pada siapa saja yang memiliki kendaraan beroda dua atau lebih. Tarif pajak motor pun sudah ditetapkan seragam di seluruh Indonesia, seperti diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001. Subjek pajak ini adalah orang pribadi atau badan yang mempunyai atau menguasai kendaraan bermotor. Besaran pajak kendaraan bermotor didasarkan pada nilai jual kendaraan bermotor yang kemudian diperhitungkan pula bobot dan dampak dari pemakaian kendaraan terkait terhadap tingkat kerusakan jalan serta pencemaran lingkungan yang mungkin ditimbulkan.

2. Pajak Bumi dan Bangunan

Pajak ini diatur melalui Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 yang telah diubah dan disesuaikan dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994. Dasar pengenaan pajak ini adalah Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang ditentukan sesuai harga pasar per wilayah. Oleh karena itu, besarnya bisa berbeda setiap tahun dan akan disampaikan kepada wajib pajak melalui Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT).

Wajib pajak yang disebutkan dalam PBB adalah orang pribadi atau badan. Secara nyata, mereka memiliki hak dan mendapatkan manfaat atas tanah serta memiliki dan

menguasai bangunan, dan/atau mendapatkan manfaat dari bangunan tersebut. Meskipun demikian, tidak semua jenis tanah dan bangunan dapat dikenakan PBB ini. Contohnya antara lain rumah ibadah, sekolah, panti asuhan, area pemakaman dan hutan lindung. PBB masuk dalam kategori pajak pusat dan harus dilunasi selambat-lambatnya enam bulan setelah tanggal SPPT diterima.

3. Pajak Penghasilan

Subjek pajak penghasilan adalah wajib pajak yang menerima atau memperoleh suatu penghasilan dalam jumlah tertentu. Biasanya perhitungan pajak dilakukan selama satu tahun. Termasuk dalam wajib pajak jenis ini adalah orang pribadi yang berpenghasilan kena pajak dan badan atau perusahaan dengan izin usaha legal, seperti koperasi, CV, PT, BUMD dan BUMN.

Penghasilan merujuk pada setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima wajib pajak dan kemudian penghasilan tersebut digunakan untuk menambahkan kekayaan maupun konsumsi wajib pajak. Pajak penghasilan memiliki beberapa jenis, yakni Pajak Penghasilan Pasal 21, Pasal 22, Pasal 23, Pasal 24, Pasal 25, dan Pasal 26. Tata cara pembayaran dan pelaporannya pun berbeda-beda sesuai jenis yang dikenakan pada wajib pajak.

2.2. Pajak Tidak Langsung

Pajak ini merupakan pajak yang pembebanannya dapat dilimpahkan kepada pihak lain. Berbeda dengan pajak langsung, pajak tidak langsung adalah pajak yang dimaksudkan untuk dilimpahkan oleh yang membayar kepada pemikul (konsumen), Jadi pajak ini dapat dilimpahkan atau dibebankan kepada pihak lain. Dari segi administratif, pajak langsung tidak memiliki surat ketetapan pajak (kohir) dan pengenaannya tidak dilakukan secara

berkala melainkan dikaitkan dengan tindakan perbuatan atau kejadian (misalnya transaksi jual beli).

Pajak tidak langsung memiliki 3 karakteristik dasar yaitu:

- 1) Pertama, penanggung jawab pajak yaitu orang yang secara formal yuridis diharuskan melunasi pajak, bila padanya terdapat faktor atau kejadian yang menimbulkan sebab untuk dikenakan pajak.
- 2) Kedua, penanggung pajak yaitu orang yang dalam faktanya memikul beban pajak.
- 3) Karakter terakhir dari pajak tidak langsung adalah pemikul beban pajak yakni orang yang menurut maksud pembuat undang-undang harus memikul beban pajak.

Dari unsur tersebut, ada beberapa jenis pajak yang bisa dikategorikan sebagai pajak tidak langsung antara lain:

1. PPN

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pungutan yang dibebankan atas transaksi jual beli barang dan jasa yang dilakukan oleh wajib pajak pribadi atau badan yang telah menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP). Jadi, pihak yang berkewajiban membayar PPN adalah konsumen akhir. Namun, yang berkewajiban untuk memungut, menyetor dan melaporkan adalah pedagang atau penjual. Tarif PPN sendiri diatur dalam Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

2. PPnBM

Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM) adalah pajak yang dikenakan atas penjualan suatu barang mewah oleh wajib pajak. Barang yang termasuk dalam barang mewah tergolong dalam kategori berikut ini:

- a. Barang tersebut tidak termasuk bahan kebutuhan pokok;
- b. Diantaranya yang hanya dikonsumsi oleh golongan masyarakat tertentu;
- c. Barang tersebut dikonsumsi untuk menunjukkan status kekayaan semata; dan
- d. Barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat dengan pendapatan tinggi.

Berdasarkan pasal 8 Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009, tarif yang dikenakan untuk PPnBM paling rendah sebesar 10% (sepuluh persen) dan paling tinggi 200% (dua ratus persen). Namun, apabila pengusaha melakukan ekspor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah, maka akan dikenai pajak dengan tarif sebesar 0% (nol persen).

3. Pajak Bea Masuk

Pajak bea Masuk adalah pungutan negara berdasarkan pada undang-undang yang dikenakan untuk barang-barang yang memasuki daerah pabean. Pengenaan bea masuknya didasarkan pada jenis dan kondisi barang impor. Selain itu, ada pula pajak ekspor yang dikategorikan sebagai pajak tidak langsung.

4. Cukai

Cukai merupakan pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang memiliki sifat serta karakteristik tertentu, seperti jika konsumsinya perlu dikendalikan, peredarannya perlu diawasi dan pemakaiannya perlu pembebanan pungutan negara demi keadilan dan keseimbangan negara. Pajak cukai dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Departemen Keuangan Republik Indonesia. Berikut ini contoh barang yang dikenakan cukai:

- a. Etil alkohol atau etanol, dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya.

Minuman yang mengandung etil alkohol dalam kadar berapapun. Khususnya dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dalam proses pembuatannya dan termasuk konsentrat yang mengandung etil alkohol.

- b. Hasil tembakau seperti sigaret, cerutu, rokok daun, tembakau iris dan hasil pengolahan tembakau lainnya. Dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan atau bahan pengganti atau bahan pembantu dalam pembuatannya.

2.3. Pajak Subjektif dan Objektif

Pajak subjektif adalah suatu jenis pajak dimana faktor subjektif mempengaruhi timbulnya kewajiban pajak. Yang termasuk dalam kelompok ini adalah pajak penghasilan. Keadaan subjektif wajib pajak seperti apakah orang pribadi atau badan dan status menikah atau tidak akan mempengaruhi timbulnya PPh terutang. Suatu pungutan disebut pajak subjektif karena memperhatikan keadaan diri wajib pajak. Contoh pajak subjektif adalah pajak penghasilan (PPh) yang memperhatikan tentang kemampuan wajib pajak dalam menghasilkan pendapatan atau uang.

Sedangkan pajak objektif adalah suatu jenis pajak yang timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum, dan tidak mempertimbangkan faktor subjektif atau keadaan pemikul beban pajak. Pajak pertambahan nilai termasuk dalam kelompok ini. Pajak pertambahan nilai terutang tidak ditentukan oleh keadaan konsumen. Pajak objektif merupakan pungutan yang memperhatikan nilai dari objek pajak. Contoh pajak objektif adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dari barang yang dikenakan pajak.

2.4. Pajak Pusat

Pajak Negara (Pajak Pusat) merupakan pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara pada umumnya. Pajak pusat juga dapat diartikan sebagai pajak yang dikelola oleh pemerintah pusat melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan hasilnya dipergunakan untuk membiayai pengeluaran rutin negara dan pembangunan yang tercakup dalam APBN. Pajak pusat yang ada di Indonesia saat ini antara lain:

1. Pajak Penghasilan (PPh)

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

2. Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi barang kena pajak atau jasa kena pajak di dalam daerah pabean (dalam wilayah Indonesia). Orang Pribadi, perusahaan, maupun pemerintah yang mengkonsumsi barang kena pajak atau jasa kena pajak dikenakan PPN. Pada dasarnya, setiap barang dan jasa adalah barang kena pajak atau jasa kena pajak, kecuali ditentukan lain oleh undang-undang PPN.

3. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)

Selain dikenakan PPN, atas pengkonsumsian barang kena pajak tertentu yang tergolong mewah, juga dikenakan

PPnBM. Yang dimaksud dengan barang kena pajak yang tergolong mewah adalah:

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

2.5. Pajak Daerah

Pajak Daerah merupakan pajak yang dipungut oleh pemerintahan daerah baik daerah tingkat I (Pajak Provinsi) maupun daerah tingkat II (Pajak Kabupaten/Kota) dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah masing-masing. Pajak Daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan

undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pengertian tersebut termuat dalam Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Nomor 28 Tahun 2009. Pajak atau kontribusi wajib yang diberikan oleh penduduk suatu daerah kepada pemerintah daerah ini akan digunakan untuk kepentingan pemerintahan dan kepentingan umum suatu daerah. Contohnya seperti pembangunan jalan, jembatan, pembukaan lapangan kerja baru dan kepentingan pembangunan serta pemerintahan lainnya. Selain untuk pembangunan suatu daerah, penerimaan pajak daerah merupakan salah satu sumber Anggaran Pendapatan Daerah (APBD) yang digunakan pemerintah untuk menjalankan program-program kerjanya.

Berikut ini merupakan ciri-ciri pajak daerah yang membedakannya dengan pajak pusat:

1. Pajak daerah bisa berasal dari pajak asli daerah atau pajak pusat yang diserahkan ke daerah sebagai pajak daerah;
2. Pajak daerah hanya dipungut di wilayah administrasi yang dikuasainya;
3. Pajak daerah digunakan untuk membiayai urusan atau pengeluaran untuk pembangunan dan pemerintahan daerah;
4. Pajak daerah dipungut berdasarkan Peraturan Daerah (PERDA) dan undang-undang sehingga pajaknya dapat dipaksakan kepada subjek pajaknya.

Unsur-unsur yang ada dalam pajak daerah pada dasarnya sama seperti unsur pajak lainnya yakni subjek pajak daerah, objek pajak daerah, dan tarif pajak daerah. Sama seperti pajak pusat, pajak daerah banyak jenisnya. Pajak daerah dibedakan menjadi 2 (dua) bagian yaitu Pajak Provinsi dan Pajak Kabupaten/Kota. Berikut ini merupakan jenis-jenis pajak daerah:

- 1) Pajak Provinsi yang terdiri dari:
 1. Pajak Kendaraan Bermotor Dan Kendaraan Di Atas Air

Pajak kendaraan bermotor merupakan pajak terhadap seluruh kendaraan beroda yang digunakan di semua jenis jalan baik darat maupun air. Pajak ini dibayar dimuka dan dikenakan kembali untuk masa 12 (dua belas) bulan atau 1 (satu) tahun.

2. Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB)
Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penyerahan hak milik kendaraan bermotor sebagai akibat perjanjian dua pihak atau pembuatan sepihak atau keadaan terjadi karena jual beli, tukar menukar, hibah, warisan atau pemasukan kedalam badan usaha.
3. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor (PBB-KB)
Bahan bakar kendaraan bermotor yang dimaksud adalah semua jenis bahan bakar baik yang cair maupun gas yang digunakan untuk kendaraan bermotor. Pajak PBB-KB ini dipungut atas bahan bakar kendaraan bermotor yang disediakan atau dianggap berguna untuk kendaraan bermotor, termasuk bahan bakar yang digunakan untuk kendaraan yang beroperasi di atas air.
4. Pajak Pengambilan dan Pemanfaatan Air Bawah Tanah
Pengambilan dan/atau pemanfaatan air tanah merupakan setiap kegiatan pengambilan dan pemanfaatan air tanah yang dilakukan dengan cara penggalian, pengeboran atau dengan membuat bangunan untuk dimanfaatkan airnya dan/atau tujuan lainnya. Pajak Air Tanah didapat dengan melakukan pencatatan terhadap alat pencatatan debit untuk mengetahui volume air yang diambil dalam rangka pengendalian air tanah dan penerbitan Surat Ketetapan Pajak Daerah.
5. Pajak Rokok
Pajak Rokok merupakan pungutan atas cukai rokok yang dipungut oleh pemerintah pusat. Objek pajak dari Pajak Rokok adalah jenis rokok yang meliputi sigaret,

cerutu dan rokok daun. Konsumen rokok telah otomatis membayar pajak rokok karena wajib pajak membayar pajak rokok bersamaan dengan pembelian pita cukai. Wajib pajak yang bertanggung jawab membayar pajak adalah pengusaha pabrik rokok/produsen dan importir rokok yang memiliki izin berupa Nomor Pokok Pengusaha kena Cukai. Subjek pajak dari pajak rokok ini adalah konsumen rokok. Tarif pajak rokok sebesar 10% (sepuluh persen) dari cukai rokok dipungut oleh instansi pemerintah yang berwenang memungut cukai bersamaan dengan pemungutan cukai rokok.

2) Pajak Kabupaten/Kota

1. Pajak Hotel

Pajak Hotel merupakan dana atau iuran yang dipungut atas penyedia jasa penginapan yang disediakan sebuah badan usaha tertentu yang jumlah ruang atau kamarnya lebih dari 10 (sepuluh). Pajak tersebut dikenakan atas fasilitas yang disediakan oleh hotel tersebut. Tarif pajak hotel dikenakan sebesar 10% (sepuluh persen) dari jumlah yang harus dibayarkan kepada hotel dan masa pajak hotel adalah 1 (satu) bulan.

2. Pajak Restoran

Pajak Restoran merupakan pajak yang dikenakan atas pelayanan yang disediakan oleh restoran. Tarif pajak restoran sebesar 10% (sepuluh persen) dari biaya pelayanan yang diberikan oleh restoran.

3. Pajak Hiburan

Pajak Hiburan adalah pajak yang dikenakan atas jasa pelayanan hiburan yang memiliki biaya atau ada pemungutan biaya didalamnya. Objek pajak hiburan adalah yang menyelenggarakan hiburan tersebut, sedangkan subjeknya adalah mereka yang menikmati hiburan tersebut. Kisaran tarif untuk pajak hiburan ini adalah 0% (nol persen) sampai dengan 35% (tiga puluh

lima persen) tergantung dari jenis hiburan yang dinikmati.

4. Pajak Reklame

Pajak Reklame diambil atau dipungut atas benda, alat, perbuatan atau media yang bentuk dan coraknya dirancang untuk tujuan komersial agar menarik perhatian umum. Biasanya reklame ini meliputi papan billboard, reklame kain dan lain sebagainya. Namun, ada pengecualian pemungutan pajak untuk reklame seperti reklame dari pemerintah, reklame melalui internet, televisi, koran dan lain sebagainya. Tarif untuk pajak reklame ini adalah 25% (dua puluh lima persen) dari nilai sewa reklame yang bersangkutan.

5. Pajak Penerangan Jalan

Pajak Penerangan Jalan merupakan pajak yang dipungut atas penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri maupun dari sumber lain. Tarif pajak penerangan ini berbeda-beda, tergantung dari penggunaannya.

6. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan

Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan merupakan pajak yang dikenakan atas pengambilan mineral yang bukan logam seperti asbes, batu kapur, batu apung, granit dan lain sebagainya. Namun, pajak tidak akan berlaku jika dilakukan secara komersial.

7. Pajak Parkir

Pajak Parkir merupakan pajak yang dipungut atas pembuatan tempat parkir diluar badan jalan, baik yang berkaitan dengan pokok usaha atau sebagai sebuah usaha atau penitipan kendaraan. Lahan parkir yang dikenakan pajak adalah lahan yang kapasitasnya bisa menampung lebih dari 10 (sepuluh) kendaraan roda 4 (empat) atau lebih dari 20 (dua puluh) kendaraan roda 2 (dua) Tarif pajak yang dikenakan sebesar 20%.

8. Pajak Air Tanah

Pajak air tanah adalah pajak yang dikenakan atas penggunaan air tanah untuk tujuan komersil. Besar tarif pajak air tanah adalah 20% (dua puluh persen).

9. Pajak Sarang Burung Walet

Pajak sarang burung walet merupakan pajak yang dikenakan atas pengambilan sarang burung walet. Tarif pajak sarang burung walet sebesar 10% (sepuluh persen).

10. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan

Pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan merupakan pajak yang dikenakan atas bumi atau bangunan yang dimiliki, dikuasi atau dimanfaatkan.

11. Pajak Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Pajak perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan tanah dan bangunan oleh orang pribadi atau badan tertentu, misalnya melalui transaksi jual-beli, tukar-menukar, hibah, waris dan lain-lain. Tarif dari pajak ini sebesar 5% (lima persen) dari nilai bangunan atau tanah yang diperoleh orang pribadi atau suatu badan tertentu.

BAB III

SUBJEK DAN OBJEK PAJAK

3.1. Pengertian Subjek dan Objek Pajak

Pajak mempunyai kontribusi yang cukup besar dalam penerimaan negara non migas. Pajak adalah penerimaan negara yang digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Berkaitan dengan hal tersebut, maka pajak menjadi salah satu hal yang wajib dibayar oleh orang pribadi maupun badan yang memiliki objek pajak yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Orang pribadi maupun badan tersebutlah yang termasuk kedalam subjek pajak yang diatur dalam undang-undang. Selain subjek pajak juga terdapat objek pajak yang merupakan suatu properti yang termasuk kedalam pajak yang wajib dibayar.

Setiap jenis pajak tentu memiliki objek pajak dan subjek pajak. Secara sederhana, objek pajak merupakan sumber pendapatan yang dikenakan pajak. Sedangkan subjek pajak merupakan perorangan atau badan yang ditetapkan menjadi subjek pajak. Setiap subjek pajak pasti mempunyai objek pajak. Sementara orang atau badan yang punya kewajiban pajak disebut sebagai wajib pajak.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat diketahui bahwa subjek pajak merupakan orang pribadi atau badan yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan di Indonesia bahwa mereka wajib untuk membayar pajak apabila memiliki objek pajak. Sedangkan objek pajak menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menyebutkan bahwa Pajak Penghasilan adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah

kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk:

1. Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam undang-undang;
2. Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan laba usaha; dan
3. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta dan lain sebagainya.

3.2. Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan (PPh) menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Pasal 1 adalah pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Yang dimaksud dengan tahun pajak dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 17 Tahun 2000 adalah tahun takwim, namun wajib pajak dapat menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun takwim, sepanjang tahun buku tersebut meliputi jangka waktu 12 (dua belas) bulan.

Pajak penghasilan merupakan pajak langsung yang dipungut pemerintah pusat atau merupakan pajak negara. Sebagai pajak langsung, maka pajak penghasilan tersebut menjadi tanggungan wajib pajak yang bersangkutan, dalam arti bahwa pajak penghasilan tidak boleh dilimpahkan kepada pihak lain atau dimasukkan dalam kalkulasi harga jual maupun sebagai biaya produksi.

Menurut Muda Markus dan Lalu Hendry Yujana⁹, untuk kepentingan perhitungan atau pengenaan Pajak Penghasilan (PPh), Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang diubah

⁹ Muda Markus dan Lalu Hendry Yujana, *Pajak Penghasilan*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2002, hlm 181.

dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, membedakan tiga macam penghasilan:

1. Penghasilan yang dipakai oleh objek pajak secara umum (*Global Taxation*), Pasal 4 ayat (1);
2. Penghasilan yang dipakai oleh objek pajak yang bersifat final (*Scedular Taxation*), Pasal 4 ayat (2);
3. Penghasilan yang dikecualikan sebagai objek pajak, Pasal 4 ayat (3).

Pajak penghasilan diterapkan pada perusahaan perkebunan yang didirikan di Indonesia. Pajak tersebut dinamakan dengan Pajak Perseroan (PPs). Pajak Perseroan adalah pajak yang dikenakan terhadap laba perseroan dan diberlakukan pada tahun 1925. Setelah pajak dikenakan hanya untuk perusahaan-perusahaan yang didirikan di Indonesia, akhirnya diterapkan pula pajak yang dikenakan untuk karyawan yang bekerja di perusahaan. Pada tahun 1932 misalnya, diberlakukan Ordonasi Pajak Pendapatan yang dikenakan untuk orang yang memiliki pendapatan di Indonesia. Setelah itu tahun 1935 diberlakukan Ordonasi Pajak Upah yang mengharuskan majikan memotong gaji atau upah untuk membayar pajak atas gaji atau upah yang diterima.

Ada beberapa jenis pajak penghasilan yang termuat didalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan diantaranya sebagai berikut:

- 1) Pajak Penghasilan Final Pasal 4 ayat (1) dan (2);
- 2) Pajak Penghasilan Pasal 21;
- 3) Pajak Penghasilan Pasal 22;
- 4) Pajak Penghasilan Pasal 23;
- 5) Pajak Penghasilan Pasal 24;
- 6) Pajak Penghasilan Pasal 25;
- 7) Pajak Penghasilan Pasal 25; dan
- 8) Pajak Penghasilan Pasal 26.

Wajib Pajak didalam Pajak Penghasilan bisa disebut sebagai subjek pajak, yaitu segala yang mempunyai potensi

untuk memperoleh penghasilan dan menjadi sasaran untuk dikenakan Pajak Penghasilan. Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 2 ayat 2 menyebutkan bahwa subjek pajak dibedakan menjadi dua, yaitu:¹⁰

1. Subjek pajak dalam negeri:
 - a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia
Orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga hari) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam satu tahun pajak berada di Indonesia; dan
 - b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, meliputi Perseroan Terbatas, Perseroan Komanditer, Perseroan Lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik atau organisasi yang sejenis, lembaga dan bentuk badan lainnya.
2. Subjek pajak luar negeri:
 - a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia
Orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari seratus delapan puluh tiga hari dalam jangka waktu dua belas bulan dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha tetap di Indonesia;
 - b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia
Orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas bulan) dan badan yang tidak

¹⁰ Siti Resmi, *Op Cit*, hlm 75-76.

didirikan dan tidak bertempat di Indonesia yang dapat menerima penghasilan dari Indonesia namun tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha tetap di Indonesia.

Berdasarkan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang tidak termasuk Subjek Pajak adalah:¹¹

1. Kantor perwakilan negara asing;
2. Pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing dan orang-orang yang diperbantukan yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka, dengan syarat:
 - i. Bukan Warga Negara Indonesia;
 - ii. Di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan lain diluar jabatan atau pekerjaannya tersebut; serta
 - iii. Negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik;
3. Organisasi-organisasi Internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat:
 - i. Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut; dan
 - ii. Tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain pemberian pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota;
4. Pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat:
 - i. Bukan Warga Negara Indonesia; dan
 - ii. Tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7

11 Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Terbaru 2016*, Andi Offset, Yogyakarta, 2016, hlm. 166.

Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPH), Wajib Pajak orang pribadi dapat dibagi menjadi delapan yaitu:

- 1) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan dari pekerjaan. Contoh: Pegawai Swasta, dan PNS;
- 2) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan dari usaha. Contoh: Pengusaha toko emas dan Pengusaha Industri Mie;
- 3) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan dari pekerjaan bebas. Contoh: Dokter, Notaris, Akuntan dan Konsultan;
- 4) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan lain yang tidak bersifat final. Contoh: sehubungan dengan pemodalannya seperti Bunga pinjaman dan *royalty*;
- 5) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan lain yang bersifat final. Contoh: Bunga Deposito dan Undian;
- 6) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan yang bukan objek pajak. Contoh: Bantuan dan sumbangan;
- 7) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan dari luar negeri. Contoh: Bunga, Royalti dan PPh Pasal 24; dan
- 8) Wajib Pajak orang pribadi yang semata-mata menerima penghasilan dari berbagai sumber. Contoh: Pegawai Swasta tetapi juga mempunyai usaha rumah makan dan PNS tetapi membuka praktek dokter.

Sedangkan untuk objek pajak penghasilan diartikan sebagai barang, jasa atau kegiatan yang dikenakan pajak. Objek Pajak Penghasilan adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk menambah kekayaan wajib pajak yang

bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Penghasilan dapat dikelompokkan menjadi:

1. Penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktik dan sebagainya;
2. Penghasilan dari usaha atau kegiatan;
3. Penghasilan dari modal, yang berupa harta bergerak ataupun harta tak gerak seperti bunga, dividen, royalti, sewa, keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan untuk usaha dan lain sebagainya;
4. Penghasilan lain-lain, seperti hadiah.

Berdasarkan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, penghasilan yang dikenakan pajak, antara lain:

- 1) Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun atau imbalan dalam bentuk lainnya kecuali ditentukan lain dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan;
- 2) Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan dan penghargaan;
- 3) Laba usaha;
- 4) Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
 - a. Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
 - b. Keuntungan yang diperoleh suatu badan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu atau anggota;
 - c. Keuntungan karena likuidasi, penggabungan dan/atau peleburan, pemekaran, pemecahan atau pengambilalihan usaha;

- d. Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.
 - e. Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan atau permodalan dalam perusahaan pertambangan.
- 5) Penerimaan kembali pembayaran pajak yang dibebankan sebagai biaya;
 - 6) Bunga termasuk premium, diskonto dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
 - 7) Dividen dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
 - 8) *Royalty* atau imbalan atas penggunaan hak;
 - 9) Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
 - 10) Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
 - 11) Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
 - 12) Keuntungan karena selisih kurs mata uang asing;
 - 13) Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva pada premi asuransi;
 - 14) Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari wajib pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
 - 15) Tambahan kekayaan neto dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;

- 16) Penghasilan dari usaha berbasis syariah;
- 17) Imbalan bunga; dan
- 18) Surplus Bank Indonesia.

Penghasilan yang tidak dikenakan pajak, berdasarkan Pasal 4 ayat 3 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, yaitu:

1. Bantuan atau sumbangan termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah dan para penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui;
2. Harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan oleh badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
3. Warisan;
4. Harta, termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
5. Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang diperoleh dalam bentuk natura dan atau kenikmatan dari wajib pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan wajib pajak, wajib pajak yang dikenakan pajak secara final atau wajib pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus sebagaimana dimaksud Pasal 15 Undang-Undang Pajak Penghasilan;
6. Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan,

- asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna dan asuransi beasiswa;
7. Dividen yang diterima perseroan terbatas sebagai wajib pajak dalam negeri, koperasi, BUMN dan BUMD dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan berkedudukan di Indonesia, dengan syarat:
 - a. Dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan
 - b. Bagi perseroan terbatas, BUMN dan BUMD yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor;
 8. Iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan,
 9. Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan Keputusan Menteri Keuangan;
 10. Bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif.
 11. Penghasilan yang diterima perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan kegiatan di Indonesia dengan syarat:
 - a. Merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor; dan
 - b. Sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia.
 12. Beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, yaitu:

- a. Diterima atau diperoleh Warga Negara Indonesia dari wajib pajak pemberi beasiswa dalam rangka mengikuti pendidikan formal/nonformal yang terstruktur baik didalam negeri maupun luar negeri;
 - b. Tidak mempunyai hubungan istimewa dengan pemilik, komisaris, direksi atau pengurus dari wajib pajak pemberi beasiswa;
 - c. Komponen beasiswa terdiri dari biaya pendidikan yang dibayarkan ke sekolah, biaya ujian, biaya penelitian yang berkaitan dengan bidang studi yang diambil, biaya untuk pembelian buku dan/atau biaya hidup yang wajar sesuai dengan daerah lokasi tempat belajar;
13. Sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan bidang pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut;
14. Bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada wajib pajak tertentu.

3.3. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)

Pajak bumi dan bangunan adalah pajak yang dikenakan atas tanah dan atau bangunan di atasnya. PBB merupakan penerimaan pajak yang sangat diperlukan oleh suatu negara khususnya daerah, yaitu untuk kelancaran pembangunan serta kemajuan daerah itu sendiri. Karena PBB merupakan sumber utama daerah dalam APBD penerimaan PBB tersebut

dimasukkan dalam kelompok penerimaan daerah dari bagi hasil pajak.

Pajak Bumi dan Bangunan merupakan pajak yang dikenakan terhadap hampir seluruh lapisan masyarakat dan merupakan salah satu sumber utama penerimaan daerah. Dalam APBD, penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) tersebut dimasukkan dalam kelompok penerimaan daerah dari bagi hasil pajak. Pengertian Pajak Bumi dan Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas harta tak bergerak dalam hal ini yang dipentingkan adalah objeknya maka status atau keadaan orang atau badan yang dijadikan subjek tidak penting dan tidak mempengaruhi besarnya pajak.¹²

Pengertian Pajak Bumi dan Bangunan menurut Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah adalah pajak atas bumi dan/atau bangunan yang dimiliki, dikuasai, dan/atau dimanfaatkan oleh orang pribadi atau Badan, kecuali kawasan yang digunakan untuk kegiatan usaha perkebunan, perhutanan dan pertambangan. Dalam undang-undang tersebut yang dimaksudkan dengan bumi adalah permukaan bumi yang meliputi tanah dan perairan pedalaman serta laut di Wilayah Kabupaten atau Kota. Sedangkan yang dimaksudkan dengan bangunan adalah konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada tanah dan/atau perairan pedalaman dan/atau laut.

Sesuai pengertian Pajak Bumi dan Bangunan, maka objek Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) adalah sebagai berikut:¹³

1. Bumi/Tanah meliputi: tanah sawah, tanah kebun (yang ditanami berbagai macam tanaman yang tidak mendapat pengairan secara teratur), tanah perumahan, pertanian, perkebunan dan perhutanan, tanah industri,

¹² Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Kughianti, *Asas dan Dasar Perpajakan*, edisi revisi: PT Refika Aditama, Bandung, 2004), hlm. 5.

¹³ Adolf B. Heatubun dan Robert Tambunan, “Analisis Kemampuan Kontribusi Pajak Bumi Dan Bangunan di Kabupaten Kampar, Provinsi Riau,” *Jurnal Ekonomi* vol 9 No. 2, Desember 2010, Jakarta, hlm. 7.

pertokoan/perkantoran dan tanah peternakan dan empang;

2. Bangunan meliputi: jalan lingkungan yang terletak dalam suatu kompleks bangunan, kolam renang, pagar sawah dan taman mewah, tempat olahraga, galangan kapal/dermaga tempat penampungan/kilang minyak, air, gas dan pipa minyak, serta fasilitas lain yang memberikan manfaat dan jalan tol.

Subyek pajak dalam pajak bumi dan bangunan disebutkan bahwa setiap orang atau badan yang secara nyata mempunyai hak atas tanah menguasai bumi dan atau bangunan, serta memperoleh manfaat atas bumi dan atau bangunan, dan memenuhi kewajiban subyektif dari Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan (UUPBB). Kemampuan seseorang atau badan untuk menanggung beban pajak atas tanah dan atau bangunan tergantung pada ketentuan yang ditetapkan dalam UUPBB. Subjek pajak PBB mempunyai kewajiban membayar PBB jika kewajiban pajak objektifnya telah dipenuhi yaitu mempunyai hak atas obyek pajak serta menguasai atau memperoleh manfaat dari obyek yang dikenakan pajak.

Sedangkan objek kena pajak bumi dan bangunan dikelompokkan dalam klasifikasi dalam bumi dan bangunan menurut nilai jualnya dan digunakan sebagai pedoman serta untuk memudahkan perhitungan pajak terhutang. Objek pajak terbagi atas 4 sektor yaitu:

1. Pedesaan dan perkotaan
2. Perkebunan
3. Perhutanan
4. Pertambangan.

Selain itu klasifikasi bangunannya terdiri dari:

1. Jalan lingkungan yang terletak didalam suatu kompleks bangunan seperti hotel, pabrik dan emplasemnya, dan lain-lain yang merupakan suatu kesatuan dengan kompleks bangunan tersebut;

2. Jalan tol;
3. Kolam renang;
4. Pagar mewah;
5. Tempat olahraga;
6. Galangan kapal / dermaga;
7. Taman mewah; dan
8. Fasilitas lain yang memberikan manfaat.

Kategori objek pajak yang tidak dikenakan pajak bumi dan bangunan adalah objek pajak yang:

- 1) Digunakan semata-mata untuk kepentingan umum di bidang ibadah, sosial, kesehatan, pendidikan dan kebudayaan nasional yang tidak dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan;
- 2) Digunakan untuk kuburan, peninggalan purbakal atau sejenisnya;
- 3) Merupakan hutan lindung, hutan suaka alam, hutan wisata, taman nasional, tanah pengembalaan yang dikuasai oleh desa dan tanah Negara yang belum dibebani suatu hak;
- 4) Digunakan oleh perwakilan diplomatik, konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik; dan
- 5) Digunakan oleh badan perwakilan organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan.

Tarif pajak Bumi dan Bangunan yang dikenakan atas objek pajak bumi dan bangunan sebesar 0,5 % (nol koma lima persen) yang berlaku secara menyeluruh terhadap objek pajak sejenis apapun diseluruh wilayah Indonesia, hal ini dimaksudkan untuk menghindari pajak berganda. Tarif ini mencerminkan wujud kesederhanaan dan kemudahan pelaksanaan oleh aparatatur perpajakan (fiskus).

Dasar Pengenaan PBB terdiri dari:

1. Dasar pengenaan pajak adalah Nilai Jual Objek Pajak (NJOP);

2. Besarnya Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) ditetapkan setiap 3 (tiga) tahun oleh kepala kantor wilayah direktorat jendral pajak atas nama Menteri Keuangan dengan pertimbangan pendapat Gubernur/ Bupati/ Walikota (pemerintah daerah) setempat;
3. Dasar perhitungan pajak adalah yang ditetapkan serendah-rendahnya 20% (dua puluh persen) dan setinggi-tingginya 100% (seratus persen) dari Nilai Jual Objek Pajak (NJOP);
4. Besarnya persentase ditetapkan dengan peraturan pemerintah dengan memperhatikan kondisi perekonomian nasional.

Besarnya Nilai Jual Objek Pajak ditetapkan setiap 3 (tiga) tahun oleh kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak atas nama Menteri Keuangan dengan mempertimbangkan pendapat Pemerintah Daerah setempat (Bupati atau Walikota). Namun demikian untuk daerah tertentu dengan perkembangan pembangunan cukup pesat dimana akan berpengaruh pada cepatnya kenaikan harga tanah dan bangunan, maka penetapan Nilai Jual Objek Pajak mengacu kepada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 523 / KMK. 04 / 1998. Dasar pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan adalah Nilai Jual Objek Pajak yaitu harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar. Bilamana tidak terdapat transaksi jual beli, nilai objek pajak ditentukan melalui perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis dan fungsinya sama dan telah diketahui harga jualnya, harga perolehan baru atau nilai jual objek pajak pengganti.

3.4. Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan

Bea Perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan. Tarif pajaknya adalah sebesar 5% (lima persen) dari dasar pengenaan pajak, yaitu nilai perolehan objek pajak. Perolehan

hak atas tanah dan bangunan merupakan perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Hak atas tanah dan atau bangunan tersebut adalah hak atas tanah termasuk pengelolaan beserta bangunan di atasnya, sebagaimana disebut dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1985 Tentang Rumah Susun dan ketentuan perundang-undangan lainnya. Hak atas tanah yang dimaksud adalah Hak Milik, Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, Hak Pakai, Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun dan Hak Pengelolaan.

Selain itu, tindak lanjut dari pemerintah mengenai perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah dengan mengeluarkan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, Undang-undang ini seharusnya berlaku mulai tanggal 1 Januari 1998, namun ditangguhkan masa berlakunya selama 6 bulan, jadi Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 ini berlaku efektif tanggal 1 Juli 1998. Pada Tahun 2000 pemerintah mengeluarkan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 yang menggantikan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Prinsip-prinsip yang diatur dalam Undang-Undang BPHTB adalah:¹⁴

1. Pemenuhan kewajiban BPHTB adalah berdasarkan sistem *Self Assessment*;
2. Besarnya tarif ditetapkan sebesar 5% (lima persen) dari Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak;
3. Adanya sanksi bagi wajib pajak maupun pejabat-pejabat umum yang melanggar ketentuan atau tidak melaksanakan kewajibannya menurut undang-undang yang berlaku;

¹⁴ Erly Suandi, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2000, hlm. 271.

4. Hasil Penerimaan BPHTB sebagian besar diserahkan kepada Pemerintah Daerah untuk meningkatkan pendapatan daerah; dan
5. Semua pungutan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan di luar ketentuan ini tidak diperkenankan.

Berdasarkan prinsip tersebut, pemenuhan kewajiban Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan adalah menggunakan sistem *self assesment* yaitu sistem pemungutan di mana wajib pajak harus menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan jumlah pajak yang terutang. Aparat Pajak (fiskus) hanya bertugas melakukan penyuluhan dan pengawasan untuk mengetahui kepatuhan wajib pajak. Yang menjadi subjek pajak dalam BPHTB adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan. Subjek pajak yang dikenakan kewajiban membayar pajak menjadi wajib pajak BPHTB.

Sedangkan Objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan meliputi:

- 1) Pemindahan hak karena:
 - a. Jual beli;
 - b. Tukar menukar;
 - c. Hibah;
 - d. Hibah wasiat;
 - e. Waris;
 - f. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
 - g. Penunjukan pembeli dalam lelang;
 - h. Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;
 - i. Penggabungan Usaha;
 - j. Peleburan Usaha;
 - k. Pemekaran Usaha;
 - l. Hadiah

- 2) Pemberian hak baru karena:
 - a. Kelanjutan pelepasan hak; dan
 - b. Diluar pelepasan hak.

Penerimaan Negara dari bea perolehan hak atas tanah dan bangunan dibagi dengan imbangan 20% (dua puluh persen) untuk pemerintah pusat dan 80% (delapan puluh persen) untuk daerah. DBH BPHTB untuk daerah sebesar 80% (delapan puluh persen) dibagi dengan rincian:

- 1) 16% (empat puluh enam persen) untuk provinsi yang bersangkutan; dan
- 2) 64% (enam puluh empat persen) untuk Kabupaten/Kota yang bersangkutan.

Selanjutnya bagian pemerintah sebesar 20% (dua puluh persen) dialokasikan dengan porsi sama besar untuk seluruh Kabupaten/Kota.

3.5. Bea Meterai¹⁵

Bea meterai adalah pajak yang dikenakan atas dokumen berupa kertas yang menurut Undang-Undang Bea Meterai menjadi objek bea meterai. Dokumen yang dikenai bea meterai antara lain adalah dokumen yang berbentuk surat yang memuat jumlah uang, seperti kwitansi dan dokumen yang bersifat perdata, seperti dokumen perjanjian pembangunan gedung kantor dengan pengusaha jasa konstruksi dan dokumen kontrak pengadaan jasa tenaga kebersihan. Tidak semua dokumen dikenakan bea meterai. Yang tidak dikenakan bea materi terdiri dari:

- 1) Dokumen berupa:
 - a. Surat penyimpanan barang;
 - b. Konosemen;
 - c. Surat angkutan penumpang dan barang;

¹⁵ Buku Panduan Perpajakan Bendahara Pemerintah, diakses pada laman: <http://spi.uin-alauddin.ac.id/wp-content/uploads/2016/09/9-BEA-MATERAI.pdf>, 24 januari 2021 Pukul 10.00 WIB.

- d. Keterangan pemindahan yang dituliskan diatas dokumen sebagaimana dimaksud dalam huruf a, huruf b dan huruf c;
 - e. Bukti untuk pengiriman dan penerimaan barang;
 - f. Surat pengiriman barang untuk dijual atas tanggungan pengirim;
 - g. Surat-surat lainnya yang dapat disamakan dengan surat-surat sebagaimana dimaksud dalam huruf a sampai huruf f.
- 2) Segala bentuk Ijazah;
 - 3) Tanda terima gaji, uang tunggu, pensiun, uang tunjangan dan pembayaran lainnya yang ada kaitannya dengan hubungan kerja serta surat-surat yang diserahkan untuk mendapatkan pembayaran tersebut;
 - 4) Tanda bukti penerimaan uang Negara dari kas Negara, Kas Pemerintah Daerah dan bank;
 - 5) Kwitansi untuk semua jenis pajak dan untuk penerimaan lainnya yang dapat disamakan dengan itu dari Kas Negara, Kas Pemerintahan Daerah dan bank;
 - 6) Tanda penerimaan uang yang dibuat untuk keperluan intern organisasi;
 - 7) Dokumen yang menyebutkan tabungan, pembayaran uang tabungan kepada penabung oleh bank, koperasi, dan badan-badan lainnya yang bergerak di bidang tersebut;
 - 8) Surat gadai yang diberikan oleh Perusahaan Jawatan Pegadaian;
 - 9) Tanda pembagian keuntungan atau bunga dari efek, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Dokumen yang merupakan objek Bea Meterai yang Bea Meterainya tidak atau kurang dilunasi sebagaimana mestinya dikenakan denda administrasi sebesar 200% (dua ratus persen) dari Bea Meterai yang tidak atau kurang dibayar. Pelunasan atas Bea Meterai dan denda administrasi tersebut dilakukan dengan

cara Permateraian di Kantor Pos. berdasarkan hal tersebut maka terdapat keadaan pada saat terutangnya bea meterai yaitu saat sebelum dokumen yang terutang bea meterai tersebut digunakan. Pasal 5 Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 menyebutkan saat terutangnya bea meterai yaitu:

1. Dokumen yang dibuat oleh salah satu pihak pada saat dokumen itu diserahkan;
2. Dokumen yang dibuat oleh lebih dan satu pihak pada saat selesainya dokumen dibuat;
3. Dokumen yang dibuat di luar negeri namun digunakan di Indonesia;
4. Dokumen yang menyatakan jumlah uang dengan nilai nominal lebih dari Rp 5.000.000,00 (lima juta rupiah) yang menyebutkan penerimaan uang atau berisi pengakuan bahwa utang seluruhnya atau sebagiannya telah dilunasi atau diperhitungkan; dan
5. Dokumen lain yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.

BAB IV

TARIF PAJAK

4.1. Tarif Pajak Tetap¹⁶

Tarif pajak tetap adalah jenis tarif pajak yang nominalnya tetap terhadap berapapun jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak. Bea materai menjadi contoh dari diterapkannya tarif tetap. Sebesar apapun nilai objek pajak, nilai materai yang dikenakan tetap sama, yaitu Rp. 6.000. Bea materai adalah pajak atas dokumen sebagaimana yang tertuang dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Bea Materai. Undang-undang tentang bea materai tersebut mengatur pengenaan tarif tetap sebesar Rp. 3.000 dan Rp. 6.000 dan bea meterai terbaru sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 Tentang Bea Materai naik menjadi Rp.10.000 dan merupakan *single* tarif. Selain itu, cek dan bilyet giro, berapapun nilai nominalnya dikenakan Bea Materai yang sama yaitu Rp.10.000.

Objek pajak yang diberlakukan tarif tetap menurut Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985, antara lain:

1. Surat perjanjian dan surat-surat lainnya yang digunakan sebagai alat pembuktian mengenai perbuatan, kenyataan, atau keadaan yang bersifat perdata;
2. Akta-akta notaris serta salinannya;
3. Akta-akta yang dibuat Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), termasuk rangkap-rangkapnya;
4. Surat yang menyebutkan penerimaan uang, menyatakan pembukuan uang atau penyimpanan uang dalam rekening, berisi pemberitahuan saldo rekening, berisi

¹⁶ Heru Tjaraka, *Modul Hukum Pajak*, tersedia pada laman: <http://repository.ut.ac.id/3845/1/EKS14202-M1.pdf>, diunduh pada tanggal 25 Januari 2021, Pukul 21.00 WIB

pengakuan bahwa utang uang seluruhnya atau sebagiannya telah dilunasi atau diperhitungkan;

5. Surat berharga seperti wesel, promes, aksep, dan cek;
6. Efek dalam nama dan bentuk apapun.

Walaupun begitu, ada juga dokumen-dokumen yang dikenakan tarif tetap, yaitu:

1. Dokumen berupa surat penyimpanan barang, konsumen, surat angkutan penumpang dan barang, keterangan pemindahan yang dituliskan di atas dokumen, bukti pengiriman dan penerimaan barang, surat pengiriman barang buat dijual atas tanggungan pengirim dan surat-surat lainnya;
2. Segala bentuk ijazah;
3. Tanda terima gaji, uang tunggu, uang pensiun, uang tunjangan dan pembayaran lainnya yang ada kaitannya dengan hubungan kerja serta surat-surat yang diserahkan untuk mendapatkan pembayaran tersebut;
4. Tanda bukti penerimaan uang Negara dari kas Negara, Kas Pemerintah Daerah dan bank;
5. Kwitansi semua jenis pajak dan untuk penerimaan lainnya yang dapat disamakan dengan itu dari Kas Negara, Kas Pemerintahan Daerah dan bank;
6. Tanda penerimaan uang buat keperluan intern organisasi;
7. Dokumen yang menyebutkan tabungan, pembayaran uang tabungan kepada penabung, koperasi dan badan-badan lainnya yang bergerak di bidang tersebut;
8. Surat gadai yang diberikan Perusahaan Jawatan Pegadaian; dan
9. Tanda pembagian keuntungan atau bunga dari efek, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

4.2. Tarif Pajak Proporsional

Tarif proporsional ialah tarif pajak dengan persentase tetap meskipun dasar pengenaan pajaknya berubah. Dengan demikian, semakin besar jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak, akan semakin besar pula jumlah pajak yang harus dibayar, dan perubahan itu bersifat proporsional atau sebanding. Tarif ini diterapkan dalam:

- 1) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (UU PPN) dengan tarif proporsional sebesar 10% (sepuluh persen);
- 2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dengan tarif proporsional sebesar 0,5% (nol koma lima persen);
- 3) Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (UU BPHTB) dengan tarif proporsional sebesar 5% (lima persen).

4.3. Tarif Pajak Progresif (Meningkat)

Tarif progresif yaitu tarif pajak yang persentasenya semakin meningkat seiring dengan meningkatnya dasar pengenaan pajak atau sebaliknya, menurut Erly Suandy dalam buku “Hukum Pajak” tarif progresif dibedakan menjadi 3 (tiga), yaitu:

1. Tarif progresif-proporsional

Tarif progresif-proporsional adalah tarif pajak yang persentasenya semakin besar jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya peningkatan dan tarifnya sama besar. Jumlah pajak terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaannya. Tarif progresif-proporsional dibagi menjadi 2 (dua), yaitu tarif proporsional absolut dan tarif progresif proporsional berlapisan. Berikut ini merupakan contoh tabel tarif progresif:

Tabel Tarif Progresif Proporsional Absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 1.000.000,00	10%	-	Rp 100.000,00
Rp 2.000.000,00	15%	5%	Rp 300.000,00
Rp 3.000.000,00	20%	5%	Rp 600.000,00
Rp 4.000.000,00	25%	5%	Rp 1.000.000,00

Tabel Tarif Progresif Proporsional Berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 1.000.000,00	10%	-	Rp 100.000,00 = 1.000.000,00 × 10%
Rp 2.000.000,00	15%	5%	Rp 250.000,00 = 1.000.000,00 × 10% + 1.000.000,00 × 15%
Rp 3.000.000,00	20%	5%	Rp 450.000,00 = 1.000.000,00 × 10% + 1.000.000,00 × 15% + 1.000.000,00 × 20%

2. Tarif progresif- progresif

Tarif progresif-progresif ialah tarif pajak yang persentasenya akan semakin meningkat jika dasar pengenaan pajaknya meningkat, dan besar peningkatan tarifnya semakin besar. Tarif progresif-progresif terdiri dari 2 (dua) macam tarif, yaitu tarif progresif- progresif absolut dan tarif progresif-progresif berlapis. Berikut ini merupakan contoh tarif pajak progresif- progresif baik yang absolut maupun yang berlapis.

Tarif Progresif-progresif Absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak	Disposable Income
Rp 1.000.000,00	10%	-	Rp 100.000,00	Rp 900.000,00
Rp 2.000.000,00	15%	5%	Rp 300.000,00	Rp 1.700.000,00
Rp 3.000.000,00	25%	10%	Rp 750.000,00	Rp 2.250.000,00
Rp 4.000.000,00	40%	15%	Rp 1.600.000,00	Rp 2.400.000,00
Rp 5.000.000,00	60%	20%	Rp 3.000.000,00	Rp 2.000.000,00

Tarif Progresif-progresif Berlapis

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 1.000.000,00	10%	-	Rp 100.000,00 = Rp 1.000.000 x 10%
Rp 2.000.000,00	15%	5%	Rp 250.000,00 = Rp 1.000.000 x 10% + Rp 1.000.000,00 x 15%
Rp 3.000.000,00	25%	10%	Rp 500.000,00 = Rp 1.000.000 x 10% + Rp 1.000.000,00 x 15% + Rp 1.000.000,00 x 25%
Rp 4.000.000,00	40%	15%	Rp 900.000,00 = Rp 1.000.000 x 10% + Rp 1.000.000 x 15% + Rp 1.000.000 x 25% + Rp 1.000.000 x Rp 40%

3. Tarif progresif-degresif

Tarif progresif-degresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin besar jika dasar pengenaan pajak meningkat dan besarnya peningkatan tarifnya semakin kecil. Tarif progresif-degresif ini dibagi menjadi 2 (dua), yaitu tarif progresif-degresif absolut dan tarif progresif-degresif berlapis. Berikut ini merupakan tabel contoh tarif pajak progresif-degresif baik yang absolut maupun yang berlapis.

Tarif Pajak Progresif-Degresif Absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 1.000.000,00	10%	-	Rp 100.000,00
Rp 2.000.000,00	25%	15%	Rp 500.000,00
Rp 3.000.000,00	35%	10%	Rp 1.050.000,00
Rp 4.000.000,00	45%	5%	Rp 1.800.000,00

Tarif Pajak Progresif-Degresif Berlapis

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Pajak	Jumlah Pajak
Rp 1.000.000,00	10%	-	Rp 100.000,00 = 1.000.000 × 10%
Rp 2.000.000,00	25%	15%	Rp 350.000,00 = (1.000.000 × 10%) + (1.000.000 × 25%)
Rp 3.000.000,00	35%	10%	Rp 700.000,00 = (1.000.000 × 10%) + (1.000.000 × 25%) + (1.000.000 × 35%)
Rp 4.000.000,00	40%	5%	Rp 1.100.000 = (1.000.000 × 10%) + (1.000.000 × 25%) + (1.000.000 × 35%) + (1.000.000 × 40%)

4.4. Tarif Pajak Degresif (Menurun)

Tarif degresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin kecil jika dasar pengenaan pajaknya meningkat atau sebaliknya. Secara teoritis tarif pajak degresif mempunyai tujuan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan wajib pajak akan berlomba-lomba meningkatkan penghasilannya. Dengan penghasilan yang meningkat persentase tarif pajaknya akan menurun. Akan tetapi, tarif pajak degresif ini tidak memenuhi asas-asas keadilan sehingga belum pernah dilaksanakan. Berikut ini merupakan tabel contoh pengenaan tarif pajak degresif:

Tarif PPh WP Badan-Degresif

Penghasilan Kena Pajak	Tarif
Sampai dengan Rp 50.000.000,00	30%
Di atas Rp 50.000.000,00 s/d Rp 100.000.000,00	25%
Di atas Rp 100.000.000,00	15%

Contoh Kasus:

PT. Maju Mundur merupakan Wajib Pajak Badan. Selama tahun 2008 penghasilan kena pajak dari usahanya sebesar Rp 450.000.000,00. Berdasarkan contoh kasus tersebut maka perhitungan tarif pajak degresifnya adalah sebagai berikut:

Perhitungan PPh terutang:

$$\text{Rp } 50.000.000,00 \times 30 \% = \text{Rp } 15.000.000,00$$

$$\text{Rp } 50.000.000,00 \times 25 \% = \text{Rp } 12.500.000,00$$

$$\text{Rp } 350.000.000,00 \times 15 \% = \underline{\text{Rp } 52.500.000,00}$$

$$\text{Rp } 80.000.000,00$$

4.5. Sistem Tarif Pajak

Setiap negara akan menentukan sendiri sistem tarif pajak yang akan diterapkan di negaranya masing-masing. Di Indonesia, untuk tarif Pajak Penghasilan menggunakan tarif progresif, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan, serta Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan menggunakan tarif proporsional dan lain-lain. Dalam bea cukai diterapkan tarif tetap

atau tarif proporsional. Ada tarif yang disebut tarif *ad valorem* dan tarif spesifik. Di samping itu, tarif bea masuk juga terikat pada perjanjian *General Agreement on Trade and Tariffs* (GATT), suatu Konvensi Internasional. Di atas tarif yang ditentukan dalam GATT itu masih ada tambahan-tambahan yang ditentukan oleh pemerintah misalnya Bea Masuk Tambahan.

Tarif *ad valorem* adalah suatu tarif dengan persentase tertentu yang diterapkan pada harga atau nilai barang. Contoh: PT. NITA mengimpor barang "X" sebanyak 200 unit dengan harga per unit Rp 10.000.000,00, jika tarif bea masuk atas impor barang tersebut 20%, maka besarnya bea masuk yang harus dibayar adalah sebagai berikut:

Nilai barang impor = 200 x Rp10.000.000,00	= Rp 2.000.000.000,00	
Tarif =	<table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">20%</td> </tr> </table>	20%
20%		
Bea masuk yang harus dibayar	= Rp 400.000.000,00	

Tarif spesifik, adalah tarif dengan suatu jumlah tertentu atas suatu jenis barang tertentu, atau suatu satuan jenis barang tertentu.

BAB V

UTANG PAJAK

5.1. Pengertian Utang Pajak

Menurut hukum perdata, utang adalah perikatan yang mengandung kewajiban bagi salah satu pihak (baik perorangan maupun badan sebagai subjek hukum) untuk melakukan sesuatu (prestasi) atau untuk tidak melakukan sesuatu yang menjadi hak pihak lainnya. Artinya adalah, bila pihak yang wajib melakukan suatu prestasi tidak melakukan hal itu atau jika pihak yang wajib tidak melakukan sesuatu, maka akan terjadi suatu *contact breuk* sehingga pihak yang dirugikan dapat melakukan penuntutan kepada pihak lain di pengadilan.¹⁷

Secara yuridis dalam hal utang harus ada 2 (dua) pihak, yakni pihak kreditor yang mempunyai hak dan debitor yang mempunyai kewajiban. Kedudukan debitor dan kreditor menurut hukum pajak dan hukum perdata berbeda. Perbedaan antara utang pajak dan utang perdata dapat dilihat dari penyebab timbulnya utang dan sifat utangnya. Sebab timbulnya utang perdata pada umumnya karena adanya perikatan yang dikuasai oleh hukum perdata. Dalam perikatan, pihak yang satu berkewajiban memenuhi apa yang menjadi hak dari pihak lain. Perikatan menurut pasal 1233 KUHPerdata bisa dilahirkan baik karena persetujuan maupun karena undang-undang.

Perikatan yang timbul dari undang-undang dibedakan dalam dua golongan yaitu:

1. Perikatan yang timbul karena undang-undang saja;
2. Perikatan yang timbul karena undang-undang dan perbuatan manusia.

Pada umumnya utang pajak timbul karena undang-undang, pemerintah dapat memaksakan pembayaran utang kepada wajib pajak. Negara dan rakyat sama sekali tidak ada perikatan yang

¹⁷ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, PT. Eresco, Bandung, 1987, hlm.1.

mendasari utang tersebut. Hak dan kewajiban antara Negara dan rakyatnya adalah tidak sama.¹⁸ Utang Pajak merupakan sejumlah uang yang harus dibayar oleh masyarakat (khususnya wajib pajak) akibat adanya keadaan, perbuatan atau peristiwa yang harus dilunasi dengan mekanisme yang berlaku dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.

Menurut pasal 1 angka 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan surat paksa mendefinisikan pengertian utang pajak sebagai berikut:

“Utang pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

5.2. Timbulnya Utang Pajak¹⁹

Utang pajak dapat timbul apabila ada peraturan yang mendasarinya dan telah terpenuhinya atau terjadi suatu *taatbestand* (sasaran perpajakan), yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu, peristiwa dan/atau perbuatan tertentu. Tetapi yang sering terjadi ialah karena keadaan, seperti pajak-pajak yang sangat penting yaitu atas suatu penghasilan atau kekayaan dikenakan atas keadaan-keadaan ekonomis wajib pajak yang bersangkutan walaupun keadaan itu dalam kebanyakan hal timbulnya karena perbuatan-perbuatannya. Adanya utang pajak berhubungan dengan adanya kewajiban masyarakat kepada Negara berdasarkan undang-undang.

Pada umumnya yang berhutang pajak ini merupakan seseorang tertentu, namun dapat pula ditentukan dalam undang-undang pajak bahwa disamping orang-orang tertentu ini, ada orang (pihak) lain yang ditunjuk untuk turut bertanggungjawab

¹⁸ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2011, hlm. 126.

¹⁹ Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Pustaka Magister, Semarang, 2012, hlm.54.

atas pelunasan hutang pajak ini. Penunjukan pihak lain ini didasarkan atas pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:

1. Agar fiskus mendapat jaminan yang lebih kuat bahwa utang pajak tersebut dapat dilunasi tepat pada waktunya;
2. Orang yang sebenarnya berhutang sukar didapat oleh fiskus tetapi orang yang ditunjuk diharapkan dapat dengan mudah ditemui.

Apabila melihat timbulnya utang pajak, ada 2 (dua) ajaran yang mengatur tentang timbulnya utang pajak tersebut, yaitu:

1) Ajaran Formil

Menurut ajaran formil, hutang pajak timbul karena dikeluarkannya surat ketetapan pajak oleh fiskus. Ajaran ini diterapkan pada *official assessment system*. Contohnya: hutang pajak si A baru akan timbul sesudah fiskus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Jadi, si A tidak mempunyai kewajiban membayar pajak penghasilan atau pendapatannya jika fiskus belum menerbitkan SKP nya.

Keuntungan dari ajaran utang pajak formil ini adalah bahwa pada saat utang pajak timbul, sekaligus dapat diketahui dengan pasti berapa besarnya utang pajak, karena yang menentukan besarnya utang pajak itu adalah Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan kelemahan ajaran ini adalah:

- a. Besar sekali kemungkinannya utang pajak ditetapkan tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya;
- b. Ajaran ini tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya; dan
- c. Ajaran ini tidak dapat diterapkan terhadap pajak tidak langsung, karena pajak tidak langsung tidak menggunakan Surat Ketetapan Pajak.

2) Ajaran Materiil

Menurut ajaran materiil, utang pajak timbul karena berlakunya undang-undang. Seseorang dikenai pajak karena suatu keadaan dan perbuatan. Ajaran ini diterapkan

pada *self assessment system*. Contohnya: syarat timbulnya utang pajak bagi si A dalam contoh sebelumnya menurut Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Kelemahan dari Ajaran Utang Pajak Materiil ini adalah bahwa pada saat utang pajak timbul tidak atau belum diketahui dengan pasti berapa besarnya utang pajak karena kebanyakan wajib pajak tidak menguasai ketentuan Undang-Undang Perpajakan, sehingga kurang mampu menerapkannya.

Di Indonesia kedua ajaran tersebut digunakan seperti Ajaran Utang Pajak Materiil diaplikasikan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Bea Meterai sedangkan untuk Pajak Bumi dan Bangunan berlaku ajaran utang pajak formil. Sistem *self assessment* yang diterapkan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan erat hubungannya dengan ajaran utang pajak materiil sehingga dapat dikatakan bahwa sistem *self assessment* mendukung ajaran utang pajak materiil.

Penentuan saat timbulnya utang pajak tersebut adalah penting karena mempunyai peranan yang menentukan yaitu dalam hal:

a) Pembayaran atau Penagihan Pajak

Undang-undang lazimnya menentukan suatu jangka waktu setelah saat terutangnya pajak untuk pelunasan utang pajak. Dengan kata lain pembayaran pajak dilakukan dalam waktu tertentu yang ditetapkan oleh undang-undang setelah diketahui atau sejak saat timbulnya utang pajak. Jika utang pajak pada suatu saat sudah jatuh waktunya tetapi belum dibayar, maka akan dilakukan penagihan oleh kantor pelayanan pajak, jika terlambat dibayar, atau tidak dibayar pada waktunya, maka untuk pembayaran yang terlambat dilakukan dikenakan denda sebesar 2% (dua persen) setiap bulan. Jika peringatan atau teguran yang

dikirimkan kepada wajib pajak tidak mendapatkan respon dari wajib pajak maka akan dilakukan penagihan dengan surat paksa.

b) Memasukkan Surat Keberatan

Surat Keberatan hanya dapat dimasukkan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan setelah diterimanya Surat Ketetapan Pajak atau saat terutangnya pajak menurut ajaran utang pajak formal. Misalnya dalam Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UUKUP) dinyatakan bahwa keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

c) Penentuan daluwarsa

Lazimnya daluwarsa dihitung 5 (lima) tahun sejak terutangnya pajak. Akan tetapi dalam UUKUP Pasal 22 ayat (1) dinyatakan bahwa hak untuk melakukan penagihan pajak termasuk bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan.

d) Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak

Surat Ketetapan Pajak hanya dapat diterbitkan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sejak saat terutangnya pajak. Namun menurut UUKUP Pasal 13 ayat (1) dinyatakan bahwa dalam jangka waktu sepuluh tahun sesudah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal-hal sebagai berikut:

1. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;
2. Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
3. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif 0% (nol persen);
4. Apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 dan Pasal 29 tidak dipenuhi, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

5.3. Sifat Utang Pajak

Utang pajak mempunyai beberapa sifat yang terdiri dari:

1. Dapat Dipaksakan
Dapat dipaksakan mempunyai arti sebagaimana sifat dari pajak yaitu pungutannya dapat dipaksakan, pengertiannya adalah bahwa pemaksaan tersebut dilakukan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Jadi utang pajak yang tidak dibayar oleh penanggung pajak pada waktu yang telah ditentukan (saat jatuh tempo), penagihannya dapat dilakukan melalui Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan (SPMP) dan Pelelangan Harta Penanggung Pajak melalui kantor Lelang Negara berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
2. Dapat Menunjuk Orang Lain Untuk Ikut Membayar
Dapat menunjuk orang lain untuk ikut membayarnya mempunyai pengertian bahwa utang pajak yang seharusnya ditanggung oleh wajib pajak dapat

menunjuk pihak lain yang ada hubungannya dengan wajib pajak tersebut untuk ikut membayarnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan penagihan pajak. Yang dimaksud dengan pihak lain tersebut adalah:

- a. Badan pengurus atau orang yang mempunyai wewenang ikut menentukan kebijakan dan turut serta mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan;
 - b. Badan dalam pembubaran atau pailit oleh orang pribadi atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan;
 - c. Suatu warisan yang belum terbagi oleh seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau pengurus harta peninggalannya;
 - d. Anak belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya. Kuasa yang ditunjuk secara khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.
3. Dapat Ditagih Seketika

Kasus-kasus yang dapat dipakai alasan penagihan pajak seketika dan sekaligus yaitu:

- 1) Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu;
- 2) Penanggung pajak menghentikan secara nyata, mengecilkan kegiatannya di Indonesia, ataupun memindahkan barang bergerak atau barang tidak bergerak yang dimilikinya atau dikuasainya;
- 3) Pembubaran badan atau untuk membubarkannya, pernyataan pailit ataupun penyitaan harta Penanggung pajak oleh pihak lain;
- 4) Perusahaan dibubarkan oleh pemerintah.

4. Mempunyai Hak Mendahului Terhadap Utang Yang Lain

Mempunyai hak mendahului terhadap utang yang lain maksudnya yaitu Negara melalui utang pajak memiliki hak mendahului (*preferen*) untuk tagihan pajak atas barang-barang milik penanggung pajak diatas utang-utang yang lain. Dalam hal ini ada dua hal yang harus diperhatikan, yaitu:

- a) Pengertian utang pajak disini adalah meliputi pokok pajak, bunga, denda administrasi, kenaikan dan biaya penagihan;
- b) Hak mendahului meliputi harta wajib pajak dan penanggung pajak; dan
- c) Saat hak mendahului adalah pada saat penjualan melalui sita lelang, bukan pada saat penyitaan.

Jangka waktu hak mendahului tersebut adalah dua tahun sejak diterbitkannya surat ketetapan pajak atau apabila telah ada penagihan dengan Surat Paksa maka dua tahun tersebut dihitung sejak diberitahukannya Surat Paksa.

5. Dapat Dilakukan Pencegahan Atau Penyanderaan Terhadap Penanggung Pajak

Surat paksa adalah bersifat eksekutorial yaitu dapat dilaksanakan eksekusi tanpa adanya putusan hakim. Eksekusi ini dapat dilaksanakan pada harta dan juga fisik penanggung pajak. Eksekusi ini dapat dilakukan pada seorang atau seluruh penanggung pajak. Yang dimaksud dengan fisik yaitu:

- a. Pencegahan adalah langkah sementara (selama-lamanya enam bulan dan dapat diperpanjang selama enam bulan lagi) terhadap penanggung jawab tertentu untuk keluar dari wilayah Negara Republik Indonesia berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan peraturan perundang- undangan yang berlaku.

- b. Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak atau wajib pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam pelaksanaan tindakan pencegahan dan penyanderaan adalah:
- 1) Utang pajak paling sedikit adalah Rp 100.000;
 - 2) Diragukan itikad baiknya dalam pelunasan utang pajak;
 - 3) Surat Keputusan Pencegahan diterbitkan oleh Menteri Keuangan atas permintaan Pejabat atau Atasan Pejabat (Kepala KPP / Kepala KP.PBB / Kepala Dinas Pendapatan Daerah / Kanwil / Dirjen Pajak / Bupati / Walikota);
 - 4) Surat Keputusan Penyanderaan diterbitkan oleh Pejabat (Kepala KPP / Kepala KP.PBB / Kepala Dinas Pendapatan Daerah) atas izin Menteri Keuangan atau Gubernur (untuk pajak-pajak daerah).

5.4. Penagihan Utang Pajak

Definisi Penagihan ada bermacam-macam, tetapi pada intinya adalah sama, berikut adalah definisi penagihan dari berbagai sumber:

1. Definisi Penagihan menurut Rochmat Soemintoro²⁰
Penagihan adalah perbuatan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak karena wajib pajak tidak memenuhi ketentuan Undang-Undang Pajak khususnya mengenai pembayaran pajak.
2. Definisi Penagihan menurut H. Moeljo Hadi²¹
Penagihan adalah serangkaian tindakan dari aparatur Direktorat Jenderal Pajak yang berhubung wajib pajak

²⁰ Rachmat Soemintoro, *Opcit*, hlm. 76.

²¹ Moeljo Hadi, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Jurusita Pajak Pusat Dan Daerah*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1998, hlm. 3.

tidak melunasi baik sebagian atau seluruh kewajiban perpajakan yang terutang menurut Undang-Undang Perpajakan yang berlaku.

3. Definisi menurut Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa
Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi hutang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan dan menjual barang yang telah disita.

Menteri Keuangan menentukan tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu saat atau masa pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lambat 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir. Kekurangan pembayaran pajak yang terutang berdasarkan Surat Pemberitahuan Tahunan harus dibayar lunas paling lambat tanggal dua puluh lima bulan ketiga setelah tahun pajak atau bagian tahun pajak berakhir, sebelum surat pemberitahuan itu disampaikan. Apabila pembayaran atau penyetoran pajak dilakukan setelah tanggal jatuh tempo pembayaran atau penyetoran pajak dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan yang dihitung dari jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan. Direktur Jenderal Pajak atas permohonan wajib pajak dapat memberikan persetujuan untuk

mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran paling lama 12 (dua belas) bulan, yang pelaksanaannya ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Wajib pajak wajib membayar atau menyetor pajak yang terutang di kas negara melalui kantor pos dan atau bank badan usaha milik Negara atau bank badan usaha milik Daerah atau tempat pembayaran lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Tata cara pembayaran pajak, penyetoran pajak dan pelaporannya serta tata cara mengangsur dan menunda pembayaran pajak diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Atas permohonan Wajib Pajak, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan, namun apabila ternyata wajib pajak mempunyai utang pajak maka langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak tersebut dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak diterimanya permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sehubungan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar atau sejak diterbitkannya Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak. Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan, Pemerintah memberikan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan atas keterlambatan pembayaran kelebihan pembayaran pajak, dihitung dari saat berlakunya batas waktu sampai dengan saat dilakukan pembayaran kelebihan. Tata cara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat Ketetapan Pajak. Jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh wajib pajak adalah jumlah pajak yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti bahwa jumlah pajak yang terutang menurut

Surat Pemberitahuan tidak benar, maka Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak terutang yang semestinya.

Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak apabila:

- 1) Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang bayar;
- 2) Dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung;
- 3) Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan atau bunga;
- 4) Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1984 dan perubahannya tetapi tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- 5) Pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi membuat Faktur Pajak;
- 6) Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak membuat Faktur Pajak atau membuat Faktur Pajak tetapi tidak tepat waktu atau tidak mengisi selengkapnya Faktur Pajak.

Surat Tagihan Pajak mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan Surat Ketetapan Pajak. Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a dan huruf b ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak.

Terhadap Pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf d, huruf e dan huruf f, masing-masing dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari dasar pengenaan pajak. Ketentuan

Pasal 15 ayat (1), ayat (3) dan ayat (4) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 15 berbunyi sebagai berikut:

“Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat pajak terutang, berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak, apabila ditemukan data baru dan atau data yang semula belum terungkap yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang”.

Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak tersebut. Kenaikan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) tidak dikenakan apabila Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan itu diterbitkan berdasarkan keterangan tertulis dari wajib pajak atas kehendak sendiri dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum mulai melakukan tindakan pemeriksaan. Apabila jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) telah lewat maka Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar dalam hal wajib pajak setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap.

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan wajib pajak dapat membetulkan Surat Ketetapan Pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar atau Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak yang dalam penerbitannya terdapat

kesalahan tulis, kesalahan hitung dan atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal permohonan diterima, harus memberi keputusan atas permohonan pembetulan yang diajukan. Apabila jangka waktu tersebut telah lewat, Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, maka permohonan pembetulan yang diajukan tersebut dianggap diterima.

Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak selain permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari wajib pajak dengan kriteria tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C harus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima, kecuali untuk kegiatan tertentu ditetapkan lain dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Apabila setelah lewat jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, maka permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar harus diterbitkan dalam waktu paling lambat 1 (satu) bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir. Apabila Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar terlambat diterbitkan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2), maka kepada wajib pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) sampai dengan saat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.

Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari wajib pajak dengan kriteria tertentu, menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lambat 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima untuk Pajak Penghasilan dan paling lambat 1 (satu) bulan sejak permohonan

diterima untuk Pajak Pertambahan Nilai. Kriteria tertentu tersebut ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak setelah melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, jumlah kekurangan pajak ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pembayaran pajak.

Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah merupakan dasar penagihan pajak. Apabila atas pajak yang terutang menurut Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dan tambahan jumlah pajak yang harus dibayar berdasarkan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, atau Putusan Banding, pada saat jatuh tempo pembayaran tidak atau kurang dibayar, maka atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar itu, dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk seluruh masa yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

Dalam hal wajib pajak diperbolehkan mengangsur atau menunda pembayaran pajak, juga dikenakan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan. Dalam hal wajib pajak diperbolehkan menunda penyampaian Surat Pemberitahuan dan ternyata penghitungan sementara pajak yang terutang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5) kurang dari jumlah pajak yang sebenarnya

terutang, maka atas kekurangan pembayaran pajak tersebut, dikenakan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan yang dihitung dari saat berakhirnya kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) huruf b sampai dengan tanggal dibayarnya kekurangan pembayaran tersebut dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

Jumlah pajak yang terutang berdasarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah dan tidak dibayar oleh Penanggung Pajak sesuai dengan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) akan ditagih dengan Surat Paksa. Dalam rangka menampung perkembangan sistem hukum nasional dan kehidupan masyarakat yang dinamis dan untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan serta mendorong peningkatan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, telah beberapa kali undang-undang yang mengatur penagihan pajak diubah.

Sampai saat ini pemerintah mengeluarkan dan menetapkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. Dalam Undang-Undang tersebut dinyatakan bahwa penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan dan menjual barang yang telah disita.

Beberapa pokok perubahan yang mendapat perhatian dalam pembaharuan undang-undang penagihan pajak ini adalah sebagai berikut:

1. Mempertegas proses pelaksanaan penagihan pajak dengan ketentuan-ketentuan penerbitan surat teguran, surat peringatan dan surat lain yang sejenis sebelum surat paksa dilaksanakan;
2. Mempertegas jangka waktu pelaksanaan penagihan aktif;
3. Mempertegas pengertian penanggung pajak yang meliputi juga komisaris, pemegang saham dan pemilik modal;
4. Menaikan nilai peralatan usaha yang dikecualikan dari penyitaan dalam rangka menjaga kelangsungan usaha penanggung pajak;
5. Menambah jenis barang yang jumlahnya dikecualikan dari lelang;
6. Mempertegas besarnya biaya penagihan pajak yang didasarkan atas prosentase tertentu dari penjualan;
7. Mempertegas bahwa pengajuan keberatan atau permohonan banding oleh wajib pajak tidak menunda pembayaran dan pelaksanaan penagihan pajak;
8. Memberi kemudahan pelaksanaan lelang dengan cara member batasan nilai barang yang diumumkan tidak melalui media masa dalam rangka efisiensi;
9. Memperjelas hak penanggung pajak untuk memperoleh ganti rugi dan pemulihan nama baik dalam hal gugatannya dikabulkan;
10. Mempertegas pemberian sanksi pidana kepada pihak yang sengaja mencegah, menghalang-halangi atau menggagalkan pelaksanaan penagihan pajak.

Adapun dasar hukum atau ketentuan lain yang mengatur penagihan pajak di Indonesia adalah sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 tanggal 2 Agustus 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu Pasal 18 tentang Surat Ketetapan Pajak (SKP), Pasal 20 tentang penagihan seketika dan sekaligus, Pasal 21

- tentang hak preference (Hak mendahului) dan Pasal 22 tentang Daluwarsa Penagihan. (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 3984);
- 2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tanggal 2 Agustus 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Dengan Surat Paksa. (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 129, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 3987);
 - 3) Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tanggal 20 Desember 2000 tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 247, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4049);
 - 4) Peraturan Pemerintah Nomor 136 Tahun 2000 tanggal 20 Desember 2000 tentang Tata Cara Penjualan Barang Sitaan yang dikecualikan dari penjualan secara lelang dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 248, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4050);
 - 5) Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 249, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4051);

- 6) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-325/PJ/2000 tentang Tata Cara Pemberian Anggaran atau Penundaan Pembayaran Pajak, tanggal 30 April 2000;
- 7) Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 565/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Pajak dan Penetapan besarnya Penghapusan;
- 8) Keputusan Menteri Keuangan No: 565/KMK.04/2000 tentang Syarat-syarat Tata Cara Pengangkatan dan Pemberhentian Juru Sita, tanggal 26 Desember 2000;
- 9) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-13/PJ.75/1998 tanggal 20 November 1998 tentang Jadwal Waktu Pelaksanaan Penagihan Pajak;
- 10) Keputusan Menteri Keuangan No: 564/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Seketika dan Sekaligus dan Pelaksanaan Surat Paksa, tanggal 26 Desember 2000;
- 11) Keputusan Menteri Keuangan No: 564/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Surat Paksa dan Penyitaan di luar Wilayah Kerja Pejabat Yang Menerbitkan Surat Paksa, tanggal 26 Desember 2000.12) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-21/PJ/2002 tentang Tata Cara Pemberitahuan Pelaksanaan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa dan Penyitaan di Luar Wilayah Kerja Pejabat Yang Berwenang Menerbitkan Surat Paksa.

Penagihan dapat dilakukan dengan 3 (tiga) langkah seperti berikut ini:

1. Tindakan Penagihan Pasif

Tindakan penagihan pasif maksudnya adalah penagihan yang dimulai sejak penyampaian Dasar Penagihan Pajak yang meliputi Surat tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak

Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) dan apabila belum berhasil maka menggunakan Surat Teguran.

2. Tindakan Penagihan Aktif

Tindakan penagihan aktif maksudnya adalah tindakan penagihan yang dimulai dari penyampaian Surat Teguran, Surat Paksa dan dilanjutkan dengan tindakan sita dengan mengeluarkan Surat Perintah Melakukan Penyitaan. Adapun antara tindakan satu dengan yang lainnya mempunyai rentang waktu yang telah ditetapkan. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No: 147/KMK.04/1998 tanggal 27 Pebruari 1998 ditetapkan jadwal penagihan adalah selama 58 (lima puluh delapan) hari. Tindakan penagihan diawali dengan penerbitan Surat Teguran dilanjutkan dengan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Pengumuman lelang dan diakhiri dengan lelang.

3) Penagihan Seketika dan Sekaligus

Penagihan seketika dan sekaligus adalah penagihan pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran terhadap seluruh utang pajak dan semua jenis pajak, masa pajak dan tahun pajak. Penagihan seketika dan sekaligus diterbitkan oleh pejabat apabila:

1. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu;
2. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan kegiatan perusahaan atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
3. Terdapat tanda-tanda bahwa penanggung pajak akan membubarkan badan usahanya atau menggabungkan usahanya atau memekarkan usahanya atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
4. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara;

5. Terjadinya penyitaan atau barang Penanggung Pajak oleh pihak atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus diterbitkan oleh Pejabat:

- a. Sebelum tanggal jatuh tempo pembayaran;
- b. Tanpa didahului Surat Teguran;
- c. Sebelum Jangka Waktu 21 (dua puluh satu) hari sejak Surat Teguran diterbitkan;
- d. Sebelum Penerbitan Surat Paksa.

Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus sekurang-kurangnya memuat:

- a) Nama Wajib Pajak atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
- b) Besarnya utang pajak;
- c) Perintah untuk membayar; dan
- d) Saat pelunasan pajak.

Penyampaian Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus dilaksanakan secara langsung oleh juru sita pajak kepada penanggung pajak dan dalam hal diketahui oleh juru sita pajak bahwa barang milik penanggung pajak akan disita oleh pihak ketiga atau akan dipindahtangankan, maka juru sita pajak akan segera melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus dengan melaksanakan penyitaan terhadap sebagian besar barang milik Penanggung Pajak dimaksud setelah Surat Paksa diberitahukan.

5.5. Berakhirnya Utang Pajak

Selain hutang pajak itu dapat timbul, hutang pajak pun dapat berakhir atau hapus. Hapusnya utang pajak dapat disebabkan oleh beberapa hal, antara lain:

1) Pembayaran

Utang pajak yang melekat pada wajib pajak akan hapus karena pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak (wajib pajak telah membayar) ke Kas Negara.

2) Kompensasi

Keputusan yang ditujukan kepada kompensasi hutang pajak dengan tagihan seseorang diluar pajak tidak diperkenankan. Oleh karena itu kompensasi terjadi apabila wajib pajak mempunyai tagihan berupa kelebihan pembayaran pajak. Jumlah kelebihan pembayaran pajak yang diterima wajib pajak sebelumnya harus dikompensasikan dengan pajak lainnya yang terutang.

3) Kedaluwarsa

Dalam penghapusan hutang pajak ini, kedaluwarsa diartikan sebagai daluwarsa penagihan. Daluwarsa atau lewat waktu ialah sebagai salah satu sebab berakhirnya utang pajak dan hapusnya perikatan (hak untuk menagih atau kewajiban untuk membayar hutang) karena lampaunya jangka waktu tertentu yang ditetapkan dalam undang-undang. Hak untuk melakukan penagihan pajak, kedaluwarsa setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan. Hal ini untuk memberikan kepastian hukum kapan hutang pajak dapat ditagih lagi. Namun kedaluwarsa penagihan pajak tertangguh, antara lain apabila diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa.

4) Penghapusan

Penghapusan hutang pajak ini sama sifatnya dengan pembebasan, tetapi diberikannya karena keadaan wajib pajak misalnya keadaan keuangan wajib pajak.

5) Pembebasan

Hutang pajak tidak berakhir dalam arti yang semestinya tetapi karena ditiadakan. Pembebasan umumnya tidak diberikan terhadap pokok pajaknya, tetapi terhadap sanksi administrasi.

BAB VI

PEMERIKSAAN PAJAK

6.1. Pengertian dan Kriteria Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan pajak (*tax audit*) adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan/atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Undang-Undang Nomor 9 tahun 1994 Pasal 1 huruf s).²²

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 Pasal 1 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pemeriksaan pajak 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 dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²³

Menurut ketentuan tersebut, yang berhak mengadakan pemeriksaan perpajakan adalah Pegawai Negeri Sipil di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak. Karena itu, pada prinsipnya, pemeriksaan pajak dapat diserahkan kepada pihak ketiga. Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan dan harus memperlihatkannya kepada wajib pajak mengenai tujuan pemeriksaan, ruang lingkup dan sifat pemeriksaan pajak yang sangat berlainan dari pemeriksaan pajak akuntan publik. Tujuan pemeriksaan yaitu:

²² Gusfahmi, *Pajak Menurut Syariah*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2011, hlm.159-161.

²³ Sophar Lumbantoruan, *Akuntansi Pajak*, PT. Grasindo, Jakarta, 2006, hlm. 380-381.

1. Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan
Pemeriksaan pajak dapat dilakukan dalam hal:
 - a. Surat Pemberitahuan menunjukkan kelebihan pembayaran pajak dan/atau rugi;
 - b. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang telah ditetapkan;
 - c. Surat Pemberitahuan memenuhi kriteria yang ditentukan oleh Direktorat Jenderal Pajak;
 - d. Ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban tersebut pada huruf b tidak dipenuhi.
2. Tujuan Lainnya Dalam Rangka Melaksanakan Ketentuan Perundang-Undangan Perpajakan
Pemeriksaan untuk tujuan lain dapat dilakukan dalam hal:
 - a) Pemberian NPWP atau pencabutan NPWP;
 - b) Pemberian Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP) dan pengukuhan atau pencabutan NPPKP;
 - c) Penentuan besarnya jumlah angsuran pajak dalam Masa Pajak bagi Wajib Pajak baru;
 - d) Wajib pajak mengajukan keberatan;
 - e) Pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan;
 - f) Pencocokan data atau alat keterangan;
 - g) Penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah tertentu;
 - h) Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Petambahan Nilai dan/atau Pajak Penghasilan Pasal 21;
 - i) Pelaksanaan ketentuan perundang-undangan perpajakan untuk tujuan lain selain di atas.

Seperti akuntan publik, dalam tugasnya petugas pemeriksa pajak melakukan pemeriksaan atas pembukuan, catatan-catatan, dokumen-dokumen yang berkaitan dengan kegiatan usaha. Wajib Pajak harus memperlihatkan atau meminjamkan dokumen yang diperlukan. Bilamana pembukuan, catatan dan dokumen yang diperlukan tidak dapat diberikan oleh wajib pajak dengan dalih untuk menghindarkan diri maka berdasarkan undang-undang

petugas pemeriksa berwenang memasuki tempat atau ruangan yang menurut dugaannya digunakan sebagai tempat penyimpanan buku-buku, catatan-catatan dan dokumen-dokumen tersebut.

Kriteria pemeriksaan pajak merupakan kebijakan pemeriksaan pajak dari Direktorat Jenderal Pajak, seperti yang dituangkan dalam Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak Nomor SE-28/PJ/2013, kriteria pemeriksaan adalah:

- 1) Pemeriksaan Rutin merupakan pemeriksaan yang dilakukan sehubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak. Pemeriksaan rutin dapat dilakukan dalam hal:
 - a. Wajib pajak orang pribadi atau Badan menyampaikan:
 - i. SPT Tahunan/SPT Masa yang menyatakan Lebih Bayar;
 - ii. SPT Tahunan Pph yang menyatakan Rugi Tidak Lebih Bayar;
 - iii. SPT Tahunan Pph untuk bagian tahun pajak sebagai akibat perubahan tahun buku atau metode pembukuan atau penilaian kembali aktiva tetap yang telah disetujui oleh Direktorat Jenderal Pajak.
 - b. Wajib pajak melakukan penggabungan, pemekaran, pengambilalihan usaha atau likuidasi, penutupan usaha, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya.
 - c. Wajib pajak orang pribadi atau Badan tidak menyampaikan SPT Tahunan atau masa dalam jangka waktu yang telah ditentukan dan setelah ditegur secara tertulis tidak menyampaikan SPT pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam surat teguran.
 - d. Wajib pajak orang pribadi atau Badan melakukan kegiatan membangun sendiri namun pemenuhan kewajiban PPN atas kegiatan tersebut patut diduga tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya.

- 2) Pemeriksaan Khusus merupakan pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang berdasarkan hasil analisis resiko secara manual atau secara komputerisasi menunjukkan adanya indikasi tidak patuh akan pemenuhan kewajiban perpajakan. Pemeriksaan khusus dapat dilakukan dalam hal:
 - a. Adanya dugaan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - b. Pengaduan masyarakat, termasuk melalui Kotak Pos;
 - c. Terdapat data baru atau data yang semula belum terungkap yang dilakukan melalui pemeriksaan ulang berdasarkan instruksi Direktur Jenderal Pajak;
 - d. Permintaan Wajib Pajak;
 - e. Pertimbangan Direktur Jenderal Pajak; dan
 - f. Untuk memperoleh informasi atau data tertentu dalam rangka pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 3) Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah keadaan dan atau bukti-bukti yang dapat memberikan petunjuk bahwa suatu tindak pidana sedang atau telah terjadi yang dilakukan oleh wajib pajak yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara. Pemeriksaan bukti permulaan dimaksudkan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan hasil analisis data, informasi, pengaduan, laporan pengamatan serta laporan pemeriksaan pajak.

6.2. Ruang Lingkup dan Pedoman Pemeriksaan Pajak

Ruang lingkup pemeriksaan pajak terdiri dari:

1. Pemeriksaan lengkap yang dilakukan di tempat wajib pajak meliputi seluruh jenis pajak dan/atau tujuan lain baik tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik

pemeriksaan yang lazim digunakan dalam pemeriksaan pada umumnya.

2. Pemeriksaan sederhana dapat dilakukan:²⁴
 - a. Di lapangan, meliputi seluruh jenis pajak dan/atau tujuan lain baik tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana;
 - b. Di kantor, meliputi jenis pajak tertentu untuk tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana. Pada pemeriksaan kantor ada dua cara pemeriksaan yaitu penelaahan berkas-berkas yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak tanpa perlu memanggil wajib pajak yang bersangkutan atau wajib pajak diminta datang dengan membawa berkas-berkasnya.

Pedoman pemeriksaan pajak yang digariskan oleh Pemerintah adalah sebagai berikut:

- 1) Tidak diperkenankan adanya pemeriksaan berulang-ulang untuk tahun yang sama. Berarti pemeriksaan pajak sekarang ini bersifat *all tax system* (sekali pemeriksaan menyangkut semua jenis pajak). Ini dimaksudkan untuk menghindarkan agar perusahaan wajib pajak didalam melakukan pekerjaannya tidak terganggu;
- 2) Tidak diperkenankan adanya pemeriksaan ulang, kecuali jika terungkap data baru yang menunjukkan adanya indikasi penggelapan pajak. Itu pun hanya dapat dilakukan atas izin Direktur Jenderal Pajak;
- 3) Pemeriksa harus menjalankan maksud dan tujuan pemeriksaan, menunjukkan Tanda Pengenal Pemeriksaan

²⁴ Sophar Lumbantoruan, *Opcit*, hlm. 383.

serta Surat Perintah Pemeriksaan. Petugas pemeriksa pajak harus menjelaskan mengapa perusahaan wajib pajak harus diperiksa dan sebagainya. Apabila petugas pemeriksa pajak meminjam buku maka hanya buku atau buku-buku yang ada kaitannya dengan kegiatan-kegiatan pemeriksaan yang boleh dipinjam;

- 4) Pemeriksaan harus dilakukan dalam waktu yang secepatnya. Artinya, jangan terlalu lama memakan waktu sehingga mengganggu konsentrasi wajib pajak untuk melaksanakan kegiatan sehari-harinya; dan
- 5) Petugas pemeriksa pajak harus memberitahukan rincian yang berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan yang dilaporkan wajib pajak dalam Surat Pemberitahuan.

6.3. Norma Pemeriksaan Pajak

Berikut ini merupakan norma-norma yang harus diterapkan pada saat melakukan pemeriksaan pajak yang terdiri dari:

1. Norma Pemeriksaan Pajak di Lapangan:
 - a. Pemeriksa pajak harus memiliki tanda pengenal pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan pada waktu melakukan pemeriksaan;
 - b. Pemeriksa pajak memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukannya pemeriksaan kepada wajib pajak;
 - c. Pemeriksa pajak menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada wajib pajak yang akan diperiksa;
 - d. Pemeriksa pajak wajib membuat laporan pemeriksaan pajak;
 - e. Pemeriksa pajak memberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan untuk ditanggapi wajib pajak;

- f. Pemeriksa pajak memberikan petunjuk kepada wajib pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
 - g. Pemeriksa pajak mengembalikan buku-buku, catatan-catatan dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari wajib pajak paling lambat 14 (empat belas) hari sejak selesainya pemeriksaan;
 - h. Pemeriksa pajak dilarang memberitahukan kepada pihak lain yang tidak berhak mengenai segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh wajib pajak dalam rangka pemeriksaan.
2. Norma Pemeriksaan Pajak di Kantor:
- a) Pemeriksa pajak dengan menggunakan surat panggilan yang ditandatangani oleh Kepala Kantor yang bersangkutan, memanggil wajib pajak untuk datang ke kantor Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk dalam rangka pemeriksaan;
 - b) Pemeriksa pajak menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada wajib pajak yang akan diperiksa;
 - c) Pemeriksa pajak membuat Laporan Pemeriksaan Pajak;
 - d) Pemeriksa pajak memberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan;
 - e) Pemeriksa pajak memberi petunjuk kepada wajib pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan

pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

- f) Pemeriksa pajak mengembalikan buku-buku, catatan-catatan dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari wajib pajak paling lambat 7 (tujuh) hari sejak selesainya pemeriksaan.

6.4. Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak

Norma pemeriksaan yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan adalah sebagai berikut:²⁵

- 1) Dilakukan oleh seorang pemeriksa atau lebih;
- 2) Pemeriksaan dilaksanakan di kantor Pemeriksa Pajak, di kantor wajib pajak atau di kantor lainnya atau di tempat usaha maupun di tempat tinggal atau tempat lain yang dianggap ada kaitannya dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak atau di tempat lain yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- 3) Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan dapat dilanjutkan di luar jam kerja jika dipandang perlu;
- 4) Hasil pemeriksaan dituangkan atau dibuat dalam bentuk Laporan Pemeriksaan Pajak;
- 5) Hasil Pemeriksaan Laporan yang seluruhnya disetujui wajib pajak dibuakan surat pernyataan tentang persetujuannya dan ditandatangani oleh wajib pajak yang bersangkutan terhadap temuan dalam Pemeriksaan. Apabila Pemeriksaan Laporan tidak atau tidak seluruhnya disetujui oleh wajib pajak maka dilakukan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan;
- 6) Berdasarkan Laporan Pemeriksaan Pajak diterbitkan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak sepanjang tidak dilanjutkan dengan tindakan penyelidikan.

²⁵ Diaz Priantara, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2013), hlm.65.

6.5. Laporan Pemeriksaan Pajak

Setiap pemeriksaan diakhiri dengan pertanggungjawaban dengan menyusun laporan pemeriksaan. Dalam pemeriksaan pajak, pembuatan laporan pemeriksaan itu menjadi keharusan. Laporan ini akan mencerminkan watak dan profesionalisme pemeriksa. Selain itu, dalam laporan ini akan diketahui kekurangan yang ditemukan oleh pemeriksa dalam pembukuan atau diri wajib pajak. Menurut Keputusan Menteri Keuangan, pedoman Laporan Pemeriksaan adalah sebagai berikut:²⁶

1. Laporan pemeriksaan pajak disusun secara rinci, ringkas, jelas, memuat ruang lingkup sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan pemeriksa pajak yang didukung bukti yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang diperlukan dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
2. Laporan pemeriksaan pajak yang berkaitan dengan pengungkapan penyimpangan Surat Pemberitahuan harus memperhatikan:
 - a. Berbagai faktor perbandingan;
 - b. Nilai absolut dari penyimpangan;
 - c. Sifat dari penyimpangan;
 - d. Bukti atau petunjuk adanya penyimpangan;
 - e. Pengaruh penyimpangan;
 - f. Hubungan dengan permasalahan lainnya.
3. Laporan pemeriksaan pajak harus didukung oleh daftar yang lengkap dan rinci sesuai dengan tujuan pemeriksaan.

²⁶ *Ibid*, hlm. 392-393.

BAB VII

NOMOR POKOK WAJIB PAJAK (NPWP)

7.1. Hak dan Kewajiban Fiskus

Fiskus adalah seorang pegawai yang memiliki wewenang dalam pemungutan pajak dan dikenal dengan pejabat pajak. Jadi pelayanan fiskus adalah orang atau badan yang mempunyai tugas untuk memungut pajak atau iuran kepada masyarakat (wajib pajak) yang gunanya untuk menyelenggarakan Pemerintahan.²⁷ Adapun hak-hak fiskus yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia yaitu:²⁸

- 1) Hak menerbitkan NPWP atau NPPKP secara jabatan;
- 2) Hak menerbitkan surat ketetapan pajak;
- 3) Hak menerbitkan Surat Paksa dan Surat Perintah Melakukan Penyitaan;
- 4) Hak melakukan pemeriksaan dan penyegelan;
- 5) Hak menghapus atau mengurangi sanksi administrasi;
- 6) Hak melakukan penyelidikan;
- 7) Hak melakukan pencegahan.

Sedangkan kewajiban fiskus terbagi menjadi 2 (dua) yang terdiri dari:

1. Kewajiban Umum Fiskus

Kewajiban fiskus secara umum yaitu melakukan pembimbingan, penyuluhan dan penerangan kepada wajib pajak agar mereka memiliki pengetahuan dan keterampilan pada saat melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

²⁷ Kesit Bambang Prakosa, *Pajak dan Retribusi Daerah*, UII Press, Yogyakarta, 2005, hlm. 58.

²⁸ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba, Jakarta, hlm. 128.

2. Kewajiban Khusus Fiskus

- a. Menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) sementara dalam waktu 3 (tiga) hari setelah formulir pendaftaran diterima. Menerbitkan NPWP dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan setelah formulir pendaftaran diterima;
- b. Menerbitkan suatu surat keputusan atas pengukuhan pengusaha kena pajak (sebagai wajib pajak pertambahan nilai) dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari sejak formulir pendaftaran diterima;
- c. Menerbitkan surat keputusan kelebihan pajak dalam jangka waktu satu bulan setelah tanggal diajukannya surat keputusan kelebihan pajak oleh wajib pajak;
- d. Menerbitkan surat perintah untuk membayar kelebihan pajak dalam jangka waktu satu bulan setelah diajukannya surat keputusan kelebihan pembayaran pajak;
- e. Menerbitkan surat keputusan angsuran atau penundaan surat ketetapan pajak, surat ketetapan pajak tambahan, serta surat pemberitahuan pajak dalam waktu 10 (sepuluh) hari untuk pengurangan angsuran pajak penghasilan;
- f. Memberikan suatu keputusan atas pengurangan atau penghapusan denda serta kenaikan dan pengurangan atau pembatalan terkait ketetapan pajak dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal penerimaan permohonan;
- g. Merahasiakan data atau informasi mengenai wajib pajak yang telah disampaikan.

Selain yang sudah disebutkan sebelumnya, fiskus pajak memiliki wewenang untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak terkait dengan penyetoran atau penagihan pajak, baik Pajak Negara maupun pajak daerah. Fiskus berwenang untuk menerbitkan Surat Tagihan Pajak yaitu surat untuk melakukan

penagihan pajak atau sanksi administrasi dan atau denda kepada wajib pajak.

Keputusan yang diterbitkan fiskus yang berwenang dapat berupa pengelolaan Pajak Negara atau Pajak Daerah khususnya terkait Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM). Pemeriksaan yang dimaksud disini adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan atau untuk tujuan lain dengan tujuan melaksanakan ketentuan peraturan perundang undangan yang berlaku.

Selain itu fiskus juga berhak melakukan penyegelan yang dilakukan oleh petugas pajak untuk mengamankan atau mencegah hilangnya buku, catatan, dokumen yang berhubungan dengan ketentuan perpajakan. Penyegelan hanya dilakukan kepada wajib pajak terkait dengan PPh, PPN dan PPnBM. Penyegelan ini biasanya dilakukan karena wajib pajak tidak mematuhi ketentuan perpajakan yang berlaku.

7.2. Pengertian Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)

NPWP singkatan dari Nomor Pokok Wajib Pajak, merupakan identitas wajib pajak dalam sistem administrasi perpajakan yang dipergunakan untuk melakukan hak dan kewajiban dalam perpajakan oleh wajib pajak. Pengertian NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) menurut Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 menyatakan bahwa:

“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”.

Peraturan mengenai jangka waktu pendaftaran dan pelaporan kegiatan usaha, tata cara pendaftaran dan penghapusan

NPWP, serta pengukuhan dan pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak diatur dalam keputusan Direktur Jenderal Pajak No. Kep 161/Pj/2001 Tanggal 21 Februari 2001. Sedangkan pengertian Nomor Pokok Wajib Pajak menurut Waluyo²⁹ yaitu:

”Nomor Pokok Wajib Pajak adalah nomor yang diberikan Direktur Jenderal Pajak kepada wajib pajak sebagai sarana administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas wajib pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya”.

Menurut Mardiasmo³⁰, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) 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 sedangkan menurut Resmi³¹, Nomor Pokok Wajib Pajak merupakan suatu sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas wajib pajak.

Semua wajib pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan berdasarkan sistem *self assessment*, wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak untuk dicatat sebagai wajib pajak dan sekaligus untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Persyaratan objektif adalah persyaratan bagi subjek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan atau yang diwajibkan untuk pemotongan atau pemungutan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan Tahun 1984 dan perubahannya.³²

²⁹ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2009, hlm. 24.

³⁰ Mardiasmo, *Opcit*, hlm. 126.

³¹ Siti Resmi, *Perpajakan Teori dan Kasus*, Salemba Empat, Jakarta, 2014, hlm. 24.

³² Diana Anastasya & Lilis Setiawati, *Perpajakan Indonesia*, Andi, Yogyakarta, hlm. 48.

7.3. Pendaftaran NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)

Menurut Mardiasmo,³³ kewajiban mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP dibatasi jangka waktunya, karena hal ini berkaitan dengan saat pajak terutang dan kewajiban mengenakan pajak terutang. Jangka waktu pendaftaran NPWP adalah:

1. Bagi Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerja bebas dan wajib pajak badan wajib mendaftarkan diri paling lambat 1 (satu) bulan setelah saat usaha mulai dijalankan;
2. Wajib Pajak orang pribadi yang tidak menjalankan suatu usaha atau tidak melakukan pekerjaan bebas apabila jumlah penghasilannya sampai dengan 1 (satu) bulan yang disetahunkan telah melebihi penghasilan tidak kena pajak, maka wajib pajak mendaftarkan diri paling lambat pada akhir bulan berikutnya; dan
3. Terhadap Wajib Pajak yang tidak mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP akan dikenakan sanksi perpajakan.

7.4. Kemanfaatan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan dalam Pasal 1 dinyatakan bahwa:

“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.”

Kemudian Pasal 2 menyatakan bahwa:

“Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah

³³ *Opcit*, hlm. 26.

kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak.”

Dalam pelaksanaan *self assessment system*, masyarakat diharapkan dengan sadar dan sukarela untuk mendaftarkan diri dan memperoleh NPWP. Meskipun begitu, masih banyak masyarakat yang enggan untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak dengan sadar dan sukarela. Oleh karena itu, sesuai dengan Pasal 2 ayat (4) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Direktorat Jenderal Pajak diberikan kewenangan untuk memberikan NPWP secara jabatan kepada wajib pajak. Hal ini menunjukkan bahwa kesadaran wajib pajak untuk memiliki NPWP tidak hanya didasarkan sikap sukarela dari wajib pajak untuk mendaftarkan diri, tetapi juga dapat dipaksakan atas dasar peraturan perundang-undangan.

Pemberian NPWP secara jabatan dilakukan apabila berdasarkan data yang diperoleh atau dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan bahwa wajib pajak tersebut telah memenuhi syarat untuk memiliki NPWP. Kebutuhan memiliki NPWP bagi wajib pajak dapat diartikan sebagai suatu kondisi dimana wajib pajak tersebut sangat memerlukan NPWP dan faktor kebutuhan tersebut berkaitan dengan manfaat dari memiliki NPWP.³⁴

Kemanfaatan NPWP diartikan sebagai kegunaan yang diperoleh oleh wajib pajak atas kepemilikan NPWP. Terdapat beberapa manfaat yang dapat diperoleh wajib pajak atas kepemilikan NPWP. Manfaat NPWP antara lain yaitu wajib pajak dapat membayar dan melaporkan pajak dengan tertib. Aparat pajak dapat mengawasi pemenuhan kewajiban perpajakan setiap wajib pajak melalui NPWP sebagai sarana administrasi perpajakan. Segala aktivitas perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak dalam pembayaran, pelaporan atau urusan lain yang

³⁴ Diaz Priantara, *Akuntansi Perpajakan*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2015, hlm. 76.

berkaitan dengan pajak akan tercatat dan terpantau oleh aparat pajak.

Fungsi NPWP yang disebutkan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan antara lain:

- 1) Sebagai sarana dalam administrasi perpajakan;
- 2) Sebagai identitas wajib pajak;
- 3) Menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak dan pengawasan administrasi perpajakan; dan
- 4) Dicantumkan dalam setiap dokumen perpajakan.

Wajib pajak akan dikenai sanksi karena tidak memiliki NPWP. Untuk itu bagi wajib pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib memiliki NPWP. Hal ini didasarkan atas pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dalam Pasal 39 disebutkan bahwa setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara akan dikenai sanksi. Sanksi tersebut yaitu sanksi pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun dan denda paling sedikit dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Wajib pajak akan terhindar dari pengenaan tarif Pajak Penghasilan (PPh) yang lebih tinggi apabila telah memiliki NPWP. Direktorat Jenderal Pajak memberikan diskriminasi pengenaan tarif PPh antara wajib pajak yang memiliki NPWP dengan wajib pajak yang tidak memiliki NPWP. Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, diskriminasi tarif bagi wajib pajak yang tidak memiliki NPWP berlaku untuk jenis PPh berikut:

1. Tarif PPh Pasal 21 dikenakan 20% lebih tinggi;

2. Tarif PPh Pasal 22 dikenakan 100% lebih tinggi;
3. Tarif PPh Pasal 23 dikenakan 100% lebih tinggi.

Wajib pajak akan memperoleh kemudahan pengurusan administrasi yang terkait dengan bisnis atau usaha yang dijalankan wajib pajak. Saat ini, wajib pajak semakin sulit untuk menghindar dari kewajiban memiliki NPWP karena hampir semua sektor telah dipagari oleh pemerintah dengan prasyarat NPWP.

Priantara³⁵ menyebutkan bahwa wajib pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas memiliki NPWP karena NPWP sering dijadikan sebagai syarat administratif untuk memperoleh izin usaha. Namun, banyak wajib pajak yang tidak memiliki NPWP tetap dapat menjalankan usaha atau pekerjaan bebas meskipun telah memenuhi persyaratan. Hal ini mencerminkan bahwa faktor kebutuhan untuk memiliki NPWP yang selaras dengan kepentingan usaha wajib pajak masih perlu ditingkatkan. Kemudahan pengurusan administrasi yang diperoleh wajib pajak atas kepemilikan NPWP antara lain:

- 1) Pengajuan Kredit Bank dengan plafon di atas Rp.50.000.000;
- 2) Pengajuan Surat Izin Usaha Perdagangan (SIUP);
- 3) Mengikuti lelang di instansi Pemerintah; dan
- 4) Berpeluang menjadi rekanan Pemerintah.

Wajib pajak akan memperoleh kemudahan dalam pelayanan perpajakan baik yang bersifat informatif maupun teknis. Kemudahan pelayanan perpajakan yang diperoleh wajib pajak atas kepemilikan NPWP antara lain seperti pelayanan pengembalian (restitusi) pajak, pengurangan pembayaran pajak, penyetoran pajak, pelaporan pajak dan lain-lain. Berbagai manfaat yang dapat diperoleh atas kepemilikan NPWP diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Oleh karena itu, kemanfaatan NPWP diduga sebagai salah satu faktor

³⁵ *Ibid*, hlm. 78.

yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak dalam membayar dan melaporkan pajak. Semakin banyak manfaat yang diperoleh wajib pajak atas kepemilikan NPWP maka kepatuhan wajib pajak juga akan semakin meningkat.

7.5. Pemahaman Wajib Pajak Terhadap NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)

Sistem *self assessment* menuntut adanya peran aktif masyarakat dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Wajib pajak yang telah memiliki NPWP diharapkan akan menjadi wajib pajak yang aktif dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Sesuai dengan sistem *self assessment* yang dianut di Indonesia, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayarnya. Kewajiban perpajakan tersebut harus dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Oleh karena itu, wajib pajak harus memiliki pemahaman yang baik tentang peraturan perpajakan yang berlaku dalam rangka memenuhi kewajiban perpajakan tersebut.

Pengetahuan dan pemahaman akan peraturan perpajakan adalah proses dimana wajib pajak mengetahui tentang perpajakan dan mengaplikasikan pengetahuan itu untuk membayar pajak. Pengetahuan dan pemahaman peraturan perpajakan yang dimaksud mengerti dan paham tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang meliputi tentang bagaimana cara menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), pembayaran, tempat pembayaran, denda dan batas waktu pembayaran atau pelaporan SPT.³⁶

Kesadaran dan kedisiplinan dari masyarakat sangat diperlukan untuk memahami dan mematuhi kewajiban

³⁶ Adi Nugroho, Rahman, dan Zulaikha. 2012. "*Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kemauan Untuk Membayar Pajak Dengan Kesadaran Membayar Pajak sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pajak Orang Pribadi Yang Melakukan Pekerjaan bebas yang Terdaftar di KPP Pratama Semarang Satu)*". Diponegoro Journal Of Accounting. Vol.1 No 2.

perpajakan. Semua ketentuan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat dilakukan dengan baik oleh wajib pajak apabila wajib pajak memiliki pengetahuan yang cukup mengenai keempat hal berikut:³⁷

1. Pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) secara benar, sehingga wajib pajak harus memiliki pemahaman yang cukup mengenai pengisian SPT;
2. Penghitungan pajak sesuai dengan pajak terutang yang ditanggung oleh wajib pajak, sehingga wajib pajak harus memiliki pemahaman yang cukup dalam menghitung pajak terutang yang ditanggung oleh wajib pajak;
3. Penyetoran pajak (pembayaran) secara tepat waktu sesuai yang ditentukan, sehingga wajib pajak harus mempunyai pengetahuan yang cukup mengenai hal-hal yang berhubungan dengan penyetoran pajak;
4. Pelaporan atas pajaknya ke kantor pajak setempat oleh wajib pajak.

Pemenuhan kewajiban perpajakan akan terlaksana dengan baik jika didukung dengan pemahaman wajib pajak yang baik mengenai peraturan perpajakan. Pemahaman tersebut akan memudahkan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Wajib pajak yang tidak memahami peraturan perpajakan secara jelas akan cenderung menjadi wajib pajak yang tidak patuh. Demikian pula sebaliknya, semakin wajib pajak paham mengenai peraturan perpajakan, maka wajib pajak akan cenderung menjadi wajib pajak yang patuh.³⁸

³⁷ Ekawati, Liana dan Radianto, Wirawan Endro Dwi. 2008. Survey Pemahaman dan Kepatuhan Wajib Pajak Usaha Kecil dan Menengah di Kota Yogyakarta. Jurnal Teknologi & Manajemen Informatika, Volume 6 Edisi Khusus September.

³⁸ Pancawati Hardiningsih, 2011. *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kemauan Membayar Pajak (The Factors That Influence The Willingness To Pay The Tax. Dinamika Keuangan dan Perbankan*, Nopember, Hal : 126-142 ISSN: 1979-4878.

BAB VIII

PENGAMPUNAN PAJAK

(*TAX AMNESTY*)

8.1. Pengertian Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Pertumbuhan ekonomi nasional dalam beberapa tahun terakhir cenderung mengalami perlambatan yang berdampak pada turunnya penerimaan pajak dan juga telah mengurangi ketersediaan likuiditas dalam negeri yang sangat diperlukan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi Indonesia. Di sisi lain, banyak harta warga negara Indonesia yang ditempatkan di luar wilayah Republik Indonesia, baik dalam bentuk likuid maupun nonlikuid, yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk menambah likuiditas dalam negeri yang dapat mendorong pertumbuhan ekonomi nasional.

Permasalahan yang terjadi saat ini yaitu banyak harta yang dimiliki oleh warga negara Indonesia yang disimpan atau berada di luar wilayah Indonesia dan belum dilaporkan oleh pemilik harta dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sehingga terdapat konsekuensi perpajakan yang mungkin timbul apabila dilakukan perbandingan dengan harta yang telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh yang bersangkutan. Hal ini merupakan salah satu faktor yang menyebabkan para pemilik harta tersebut merasa ragu untuk membawa kembali atau mengalihkan harta mereka dan untuk menginvestasikannya dalam kegiatan ekonomi di Indonesia. Selain itu, keberhasilan pembangunan nasional sangat didukung oleh pembiayaan yang berasal dari masyarakat, yaitu penerimaan pembayaran pajak.

Agar peran serta ini dapat terdistribusikan dengan merata tanpa ada pembeda, perlu diciptakan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum. Hal ini didasarkan pada masih maraknya aktivitas ekonomi di dalam negeri yang

belum atau tidak dilaporkan kepada otoritas pajak. Aktivitas yang tidak dilaporkan tersebut mengusik rasa keadilan bagi para wajib pajak yang telah berkontribusi aktif dalam melaksanakan kewajiban perpajakan karena para pelakunya tidak berkontribusi dalam pembiayaan pembangunan nasional. Untuk itu, perlu diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke dalam wilayah Negara Indonesia, sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk Pengampunan Pajak (Amnesti Pajak).³⁹

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, amnesti pajak merupakan program pengampunan yang diberikan oleh Pemerintah kepada wajib pajak meliputi penghapusan pajak yang seharusnya terutang, penghapusan sanksi administrasi perpajakan serta penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan atas harta yang diperoleh pada tahun 2015 dan sebelumnya yang belum dilaporkan dalam SPT dengan cara melunasi seluruh tunggakan pajak yang dimiliki dan membayar uang tebusan.

Terobosan kebijakan berupa amnesti pajak atas pengalihan harta ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antar negara. Kebijakan amnesti pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika wajib pajak diwajibkan untuk membayar uang tebusan atas pengampunan pajak yang diperolehnya.

³⁹ Edukasi Pajak, *Mengapa Masyarakat Perlu Terlibat Dalam Amnesti Pajak*, diunduh pada laman: https://edukasi.pajak.go.id/images/buku_pt/Materi_Terbuka/BAB_XI, diakses pada tanggal 11 Januari 2021, pukul 21.00 WIB.

Pelaksanaan undang-undang pajak ini yaitu dengan cara menerima uang tebusan yang diperlakukan sebagai penerimaan pajak penghasilan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Dalam jangka pendek, hal ini akan dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi Negara untuk membiayai berbagai program yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, Negara akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari Harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Republik Indonesia. Dilihat berdasarkan aspek yuridis, pengaturan kebijakan amnesti pajak melalui undang-undang tentang pengampunan pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 karena berkaitan dengan penghapusan pajak yang seharusnya terutang, sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana dibidang perpajakan.

Pengampunan pajak dapat menjembatani agar harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga data dan informasi atas harta tersebut masuk kedalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Dengan berpegang teguh pada prinsip atau asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan dan kepentingan nasional, tujuan Amnesti Pajak antara lain:

- 1) Mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga dan peningkatan investasi;
- 2) Mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif dan terintegrasi; dan

- 3) Meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Pengertian pajak menurut Rochmat Soemitro yang dikutip oleh Mardiasmo⁴⁰ dalam bukunya yang berjudul perpajakan mendefinisikan pajak sebagai iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapatkan jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Sedangkan pajak menurut kamus hukum adalah pungutan wajib, biasanya berupa uang yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan, pemilikan, harga beli barang dan sebagainya.⁴¹

Kata *Amnesty* berasal dari bahasa Yunani “*amnestia*” yang dapat diartikan melupakan atau suatu tindakan. Para ahli mengartikan amnesti ke dalam pengertian yang berbeda-beda sesuai dengan bidang penerapan hukumnya, diantaranya sebagai konsep pada peniadaan atau penghapusan tanggung jawab pidana. Dalam bahasa Inggris, amnesti sering dikaitkan dengan istilah “*pardon*” yang berarti pemaafan atau pengampunan.

Secara historis amnesti merupakan peninggalan dari zaman atau masa kerajaan, dimana seorang raja yang sangat berkuasa mempunyai kekuasaan untuk menghukum dan termasuk mengurangi hukuman sebagai tindakan murah hati dari seorang raja. Sedangkan secara umum amnesti merupakan hak kepala negara untuk meniadakan akibat hukum yang mengancam suatu perbuatan atau sekelompok kejahatan politik. Dalam sistem Undang-Undang Dasar 1945, amnesti merupakan hak mutlak atau hak prerogatif Presiden sebagai kepala negara (Pasal 14 ayat (2) UUD 1945). Dalam hukum positif, pengaturan amnesti

⁴⁰ Mardiasmo, *Perpajakan*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, 2013, hlm. 1.

⁴¹ Sudarsono, *Kamus Hukum*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 2007, hlm.336.

juga dapat ditemukan dalam Undang-Undang Darurat Nomor 11 Tahun 1954 Tentang Amnesti dan Abolisi.⁴²

Amnesti menurut kamus hukum adalah pengampunan atau penghapusan hukuman yang diberikan kepada negara kepada seseorang atau sekelompok orang yang telah melakukan tindak pidana tertentu.⁴³ Pengampunan pajak (*tax amnesty*) adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam undang-undang pengampunan pajak. Sementara yang dimaksud dengan harta yaitu akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada di dalam dan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Sementara itu, pengertian uang tebusan adalah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan pengampunan pajak.⁴⁴

Menurut Devano dan Rahayu⁴⁵, pengampunan pajak (*tax amnesties*) adalah kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan pajak dan kesempatan bagi wajib pajak yang tidak patuh menjadi wajib pajak patuh. Pengampunan pajak ini diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang dibayar disamping meningkatkan ketaatan membayar pajak karena semakin efektifnya pengawasan maka semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak.

⁴² Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty Di Indonesia*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2013, hlm.28-29.

⁴³ Sudarsono, *Kamus Hukum*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 2007, hlm.32.

⁴⁴ Suharno, *Panduan Praktis Amnesti Pajak Indonesia*, Kompas Media Nusantara, Jakarta, 2016), hlm.5.

⁴⁵ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Teori Dan Isu*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2006), hlm.137.

Menurut Waluyo⁴⁶, *tax amnesty* adalah kebijakan pemerintah di bidang perpajakan dalam bentuk pengampunan pajak terhadap wajib pajak dalam tahun pajak, dengan tujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak (*tax compliance*), dan meningkatkan penerimaan otoritas pajak atau penerimaan negara. Selain itu Malherbe⁴⁷ mengemukakan *tax amnesty* adalah suatu kemungkinan mendapatkan pengampunan dalam membayar pajak dari sejumlah kewajiban pajak (termasuk bunga dan denda), pengabaian penuntutan pidana pajak dan membatasi untuk mengaudit pajak dalam jangka waktu tertentu.

Pengertian *tax amnesty* dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, dijelaskan bahwa *tax amnesty* merupakan penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan harta dan membayar uang tebusan. Harta adalah akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada di dalam dan/atau di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI).

Uang tebusan adalah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan pengampunan pajak. Dengan kata lain, *Tax Amnesty* merupakan pemberian fasilitas perpajakan berupa pembebasan dalam periode waktu tertentu dari pengenaan, pemeriksaan, pengusutan dan penuntutan atas harta atau penghasilan yang sebelumnya tidak atau belum sepenuhnya dikenakan pajak yang dilandasi oleh adanya pengakuan kesalahan dari wajib pajak dengan cara mengungkapkan harta dan

⁴⁶ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, ed.10 Buku 1 Salemba Empat, Jakarta, 2011, hlm.381.

⁴⁷ Jacques Malherbe, ed., *Tax Amnesties*, Kluwer Law, Alphen Aan den Rijn, 2011, page. 1-2.

membayar uang tebusan.

Berdasarkan uraian sebelumnya maka pengampunan pajak (*tax amnesty*) adalah suatu kesempatan yang terbatas pada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayar sejumlah tertentu dan dalam waktu tertentu berupa pengampunan kewajiban pajak (termasuk bunga, sanksi dan denda) yang berkaitan dengan masa pajak sebelumnya atau periode tertentu tanpa takut hukuman pidana. Keuntungan yang diharapkan bila kebijakan *tax amnesty* diimplementasikan yaitu akan dapat mendorong masuknya dana-dana dari luar negeri yang dalam jangka panjang dapat digunakan sebagai pendorong investasi yang pada gilirannya bermanfaat untuk menstimulasi perekonomian nasional.

8.2. Dasar Hukum Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Dasar hukum pengampunan pajak sudah diatur oleh Undang-Undang Dasar Republik Indonesia. Ada 7 (tujuh) peraturan yang terkait dengan pengampunan pajak (*tax amnesty*) antara lain:⁴⁸

1. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak;
2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak;
3. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 119/PMK.08/2016 tentang Tata Cara Pengalihan Harta Wajib Pajak ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan Penempatan pada instrumen investasi di Pasar Keuangan Dalam Rangka Pengampunan Pajak;
4. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 600/KMK.03/2016 tentang Penetapan Bank Persepsi

⁴⁸ Grace Maria Y. Sitorus, *Himpunan Peraturan Tax Amnesty*, Antara Publishing, Jakarta, 2016, hlm.51.

- yang Bertindak Sebagai Penerima Uang Tebusan Dalam Rangka Pelaksanaan Pengampunan Pajak;
5. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2016 tentang Dokumen dan Pedoman Teknis Pengisian Dokumen Dalam Rangka Pelaksanaan Pengampunan Pajak;
 6. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016 tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengenai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak;
 7. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-30/PJ/2016 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak.

Pelaksanaan Pengampunan Pajak di Indonesia dimulai pada tanggal 9 September 1964 melalui Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 Tentang Peraturan Pengampunan Pajak, kemudian pada tanggal 18 April 1984 Presiden Republik Indonesia memutuskan dan menetapkan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 Tentang Pengampunan Pajak. Kebijakan pengampunan pajak dijalankan oleh pemerintah berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 Tentang Pengampunan Pajak.

Pertimbangannya yaitu dengan dilaksanakannya sistem perpajakan yang baru hasil reformasi di bidang perpajakan pada tahun 1983. Namun efektifitas pelaksanaan Pengampunan Pajak tersebut masih rendah dan efektifitas ini terukur dari rendahnya partisipasi peserta pengampunan pajak. KEPPRES Nomor 26 Tahun 1984 Tentang Pengampunan Pajak tersebut ditingkatkan menjadi undang-undang yakni dibentuknya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak. Di dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak yang baru ini terdiri dari 25 pasal yang terbagi dalam 13 bab antara lain:

- 1) Bab I, Tentang Ketentuan Umum, Pasal 1;

- 2) Bab II, Tentang Asas dan Tujuan, Pasal 2;
- 3) Bab III, Tentang Subjek dan Objek Pengampunan Pajak, Pasal 3;
- 4) Bab IV, Tentang Tarif dan Cara Menghitung Uang Tebusan, Pasal 4-7;
- 5) Bab V, Tentang Tata Cara Penyampaian Surat Pernyataan, Penerbitan Surat Keterangan dan Pengampunan Atas Kewajiban Perpajakan, Pasal 8-11;
- 6) Bab VI, Tentang Kewajiban Investasi Atas Harta Yang Diungkapkan dan Pelaporan, Pasal 12-13;
- 7) Bab VII, Tentang Perlakuan Perpajakan, Pasal 14-17;
- 8) Bab VIII, Tentang Perlakuan Atas Harta Yang Belum Atau Kurang Diungkap, Pasal 18;
- 9) Bab IX, Tentang Upaya Hukum, Pasal 19;
- 10) Bab X, Tentang Manajemen Data dan Informasi, pasal 20-22;
- 11) Bab XI, Tentang Ketentuan Pidana, Pasal 23;
- 12) Bab XII, Tentang Ketentuan Pelaksanaan Pengampunan Pajak, Pasal 24; dan
- 13) Bab XIII, Tentang Ketentuan Penutup, Pasal 25.

Bila dibandingkan dengan peraturan pengampunan pajak yang lama, maka peraturan pengampunan pajak yang baru ini terdapat tambahan bab dan pasal-pasal yang mengatur tentang pengampunan pajak yang lebih detail dan terperinci dengan jelas.

8.3. Asas dan Tujuan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Pelaksanaan pengampunan pajak didasarkan pada empat asas antara lain:⁴⁹

1. Asas Kepastian Hukum

⁴⁹ Nufansa Wira Sakti dan Asrul Hidayat, *Tax Amnesty itu mudah*, Visimedia, Jakarta, 2016, hlm.11.

Pelaksanaan pengampunan Pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum.

2. Asas Keadilan

Pelaksanaan pengampunan pajak yang menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat.

3. Asas Kemanfaatan

Seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan Negara, Bangsa dan Masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum.

4. Asas Kepentingan Nasional

Pelaksanaan pengampunan pajak yang mengutamakan kepentingan Bangsa, Negara dan Masyarakat diatas kepentingan lainnya.

Berdasarkan pada prinsip atau asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan dan kepentingan Nasional, maka tujuan dilaksanakannya pengampunan pajak adalah:⁵⁰

1. Meningkatkan Penerimaan Pajak Dalam Jangka Pendek

Permasalahan penerimaan pajak yang stagnan atau cenderung menurun menjadi alasan pemerintah memberikan *tax amnesty*, dengan harapan pajak yang dibayar oleh wajib pajak selama program tersebut berjalan akan meningkatkan penerimaan pajak.

2. Meningkatkan Kepatuhan Pajak Di Masa Yang Akan Datang

Para pendukung *tax amnesty* umumnya berpendapat bahwa kepatuhan sukarela akan meningkat setelah program *tax amnesty* dilakukan. Hal ini didasari pada harapan bahwa setelah program *tax amnesty* dilakukan

⁵⁰ Suhartono, “Analisis Pajak Pengampunan (*Tax Amnesty*) Atas Harta Dalam Negeri Menggunakan *Ms. Access Programming*”, Perspektif, Vol. 15 No. 1 Maret 2017, hlm. 29.

wajib pajak yang sebelumnya menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan tersebut tidak akan bisa mengelak dan menghindar dari kewajiban perpajakannya.

3. Mendorong Repatriasi Modal Atau Aset

Kejujuran dalam pelaporan sukarela atas data harta kekayaan setelah program *tax amnesty* merupakan salah satu tujuan jangka panjang. Dalam konteks pelaporan data harta kekayaan, pemberian *tax amnesty* juga bertujuan untuk mengembalikan modal yang parkir di luar negeri. Pemberian *tax amnesty* atas pengembalian modal yang di parkir di luar negeri ke bank di dalam negeri dipandang perlu karena akan memudahkan otoritas pajak dalam meminta informasi tentang data kekayaan wajib pajak kepada bank di dalam negeri.

4. Transisi Ke Sistem Perpajakan Baru

Tax amnesty dapat di justifikasi sebagai alat transisi menuju sistem perpajakan yang baru.

8.4. Tata Cara Pengajuan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Sebelum datang ke Kantor Pelayanan Pajak, wajib pajak berhak mendapat pengampunan dengan beberapa syarat yang harus dipenuhi. Dasar hukum Syarat-syarat ini diatur dalam Pasal 2 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak dan Pasal 4 UU KUP, yaitu:⁵¹

- 1) Mendaftarkan diri pada Kantor Inspeksi Pajak dalam wilayah wajib pajak bertempat tinggal atau berkedudukan, bagi yang belum mempunyai nomor pokok wajib pajak;
- 2) Menyampaikan pernyataan tertulis mengenai jenis pajak dan tahun pajak yang dimintakan pengampunan;

⁵¹ Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty Di Indonesia, Op cit*, hlm.132-133.

- 3) Menyampaikan daftar kekayaan benar bagi wajib pajak orang pribadi yang menyelenggarakan pembukuan;
- 4) Menyampaikan neraca yang benar bagi wajib pajak orang pribadi dan menyelenggarakan pembukuan bagi wajib pajak badan;
- 5) Mengisi Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) dengan benar, lengkap dan jelas;
- 6) Mengisi dengan benar surat pemberitahuan mengenai segala jenis pajak.

Setelah memenuhi beberapa persyaratan tersebut, wajib pajak dapat datang ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat terdaftar atau tempat tertentu dengan membawa Surat Pernyataan beserta lampiran kelengkapan dokumennya, sebagai berikut:

1. Bukti pembayaran uang tebusan;
2. Bukti pelunasan tunggakan pajak bagi wajib pajak yang memiliki tunggakan pajak;
3. Daftar rincian harta beserta informasi kepemilikan harta yang dilaporkan;
4. Daftar utang serta dokumen pendukung;
5. Bukti pelunasan pajak yang tidak atau kurang dibayar atau pajak yang seharusnya tidak dikembalikan bagi wajib pajak yang sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan atau penyelidikan;
6. Fotocopy SPT PPh terakhir;
7. Surat pernyataan mencabut segala permohonan yang telah diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak;
8. Dalam hal wajib pajak akan melaksanakan repatriasi, melampirkan juga surat pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan;
9. Dalam hal wajib pajak akan melaksanakan deklarasi, melampirkan juga surat pernyataan tidak mengalihkan harta ke luar wilayah Negara Kesatuan Republik

Indonesia paling singkat selama jangka waktu 3 (tiga) tahun terhitung sejak diterbitkannya surat keterangan;

10. Bagi wajib pajak yang bergerak di bidang UMKM, melampirkan juga surat pernyataan mengenai besaran peredaran usaha.

Setelah menyampaikan Surat Pernyataan harta tersebut, wajib pajak akan mendapatkan tanda terina surat pernyataan harta yang dikeluarkan oleh KPP. Dalam jangka waktu 10 (sepuluh) hari kerja, Menteri atau Pejabat yang ditunjuk atas nama Menteri akan menerbitkan surat keterangan pengampunan pajak. Wajib pajak akan diberikan kesempatan untuk dapat menyampaikan surat pernyataan harta sebanyak tiga kali dalam jangka waktu sampai dengan tanggal akhir bulan Maret.

Kesempatan ini diberikan sepanjang disampaikan sebelum atau setelah surat keterangan atas surat pernyataan harta sebelumnya dikeluarkan.⁵² Dalam melaksanakan pengampunan pajak ada syarat-syarat yang harus dipenuhi antara lain.⁵³

- 1) Melakukan sosialisasi rencana pengampunan pajak yang didukung oleh perangkat administrasi perpajakan modern menggunakan sistem komputer untuk mendukung penegakan hukum pasca amnesti pajak. Kampanye pengampunan pajak (*tax amnesty*) mampu menjelaskan kepada masyarakat secara jelas dan konkret mengenai tujuan dan manfaat program pengampunan pajak (*tax amnesty*).
- 2) Tunggakan pajak negara yaitu utang pajak yang telah pasti dan ditetapkan dengan surat ketetapan pajak yang merupakan objek penagihan pajak dengan Undang-Undang penagihan dengan surat paksa. Khusus mengenai tunggakan ini perlu disosialisasikan lebih awal untuk mencegah jangnan sampai isu

⁵² Nufransa Wira Sakti dan Asrul Hidayat, *Tax Amnesty itu mudah*, hlm.17-18.

⁵³ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: konsep, teori dan isu*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2006, hlm.139-141.

pengampunan pajak menjadi *counter productive*, karena masyarakat salah mengerti dan menunda pembayaran pajaknya dengan harapan kelak mendapat pengampunan pajak.

- 3) Perlunya program pendukung penegakan hukum secara tegas dan konsisten terhadap pelanggar hukum
Undang-Undang Pengampunan Pajak harus didukung seperangkat Undang-Undang lainnya seperti jaminan mengalirnya data secara sistemik (*by computer*) ke pusat data perpajakan nasional melalui program SIN (*Single Identification Number*).
- 4) Amendemen Undang-Undang Perbankan agar memberikan akses informasi keuangan ke sistem perpajakan, sepanjang tidak melanggar kerahasiaan bank
- 5) Perlunya *good governance*, untuk menata kembali sistem penggajian pegawai negeri guna mencegah praktik korupsi
Pengampunan pajak idealnya hanya berlaku sekali (*once-in-a-life time only*), kelima peraturan perundang-undangan tersebut harus ada untuk membantu tegaknya hukum secara murni dan konsekuen, yang merupakan syarat keberhasilan program pengampunan pajak (*tax amnesty*).
- 6) Adanya jaminan kerahasiaan data yang diungkapkan Pemerintah harus dapat menjamin bahwa data mengenai harta maupun penghasilan yang diungkapkan wajib pajak yang mengikuti program *tax amnesty* diadministrasikan dengan baik serta terjaga kerahasiaannya.
- 7) Perbaiki struktural pasca *tax amnesty*
Perbaiki struktural yang harus dilakukan pemerintah pasca program *tax amnesty* mencakup kebijakan ekonomi yang secara langsung maupun tidak,

berpengaruh terhadap usaha wajib pajak, sistem perpajakan, dan efektivitas monitoring terhadap kepatuhan wajib pajak, serta penerapan *tax enforcement*.

Di Indonesia, Periode kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) berlaku dalam 3 periode, antara lain:

1. Periode pertama, dimulai dari tanggal diundangi sampai 30 September 2016;
2. Periode kedua, dimulai dari tanggal 1 Oktober 2016 sampai dengan 31 Desember 2016; dan
3. Periode ketiga, dimulai dari tanggal 1 Januari 2017 sampai 31 Maret 2017.

Inilah slogan yang diusung dalam pengampunan pajak (*tax amnesty*) di Indonesia, yaitu:

- 1) Ungkap adalah sebuah pernyataan dari wajib pajak untuk bersedia melaporkan seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada di dalam dan/atau di luar negeri yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh terakhir, belum dilaporkannya kekayaan tersebut bisa dikarenakan kelalaian atau keadaan diluar kekuasaan yang dialami wajib pajak sehingga kolom harta dan utang dalam SPT Tahunan PPh belum diisi dengan benar, lengkap, dan jelas;
- 2) Tebus adalah pembayaran sejumlah uang ke kas negara untuk mendapatkan amnesti pajak berupa pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang dari pengungkapan kekayaan yang dilakukan oleh wajib pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak uang tebusan atas amnesti pajak dihitung dengan cara mengalihkan tarif uang tebusan dengan nilai harta bersih yang telah diungkapkan oleh wajib pajak;

- 3) Lega adalah sebuah perasaan yang nantinya akan menaungi wajib pajak manakala mereka telah memanfaatkan pengampunan pajak dengan diterimanya pengampunan pajak wajib pajak akan mendapatkan penghapusan atas pajak yang seharusnya terutang sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana dibidang perpajakan untuk kewajiban perpajakan sebelum 31 Desember 2015.

8.5. Gambaran Penerimaan *Tax Amnesty* di Beberapa Negara Asing di Dunia

Program *tax amnesty* merupakan program yang telah banyak diterapkan di negara-negara di dunia baik negara maju maupun berkembang. Diantaranya banyak yang terbilang sukses dalam pelaksanaannya dan ada juga yang menuai kegagalan dalam pelaksanaannya. Namun demikian, kebijakan *tax amnesty* tidak dapat dipungkiri bahwa kebijakan tersebut merupakan sebuah isu yang kontroversial dalam dunia perpajakan. Asumsi yang menjadi dasar adanya kontroversi adalah bahwa *tax amnesty* dapat menghapuskan pokok pajak, sanksi administrasi dan juga sanksi pidana pajak atas ketidakpatuhan yang telah dilakukan oleh wajib pajak dimasa lalu demi meningkatkan kepatuhan di masa yang akan datang.⁵⁴

Disatu sisi *tax amnesty* juga dipandang sebagai jalan keluar untuk meningkatkan penerimaan negara karena *tax amnesty* memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk masuk atau kembali kepada sistem administrasi perpajakan yang berdampak pada bertambahnya basis data perpajakan dan berdampak pada peningkatan penerimaan di masa yang akan datang. Disisi lain juga, menurut Junpath⁵⁵ *tax amnesty* juga

⁵⁴ Darussalam “*Tax Amnesty: Upaya Transisi Menuju Era Transparansi Perpajakan Global*” *Inside Tax Media Tren Perpajakan*, Edisi 29, Maret 2015.

⁵⁵ Junpath, Sachin Vir.”*Multiple Tax Amnesties and Compliance in South Africa*” *Durban University of Technology*, Afrika Selatan, 2013.

dapat menurunkan tingkat kepatuhan di masa yang akan datang. Berikut merupakan penggambaran dari negara-negara di dunia yang telah berkali-kali menerapkan *tax amnesty*:

1. *Tax Amnesty* di Argentina

Argentina merupakan salah satu negara yang telah beberapa kali menerapkan kebijakan pengampunan pajak atau lebih dikenal dengan *tax amnesty*. Di Argentina, perpajakan merupakan sumber pendapatan yang sangat penting bagi Negara, karena pendapatan dari sumber lainnya seperti BUMN atau kegiatan bisnis yang dilakukan negara cenderung terbatas. Oleh karena itu, kesuksesan dari *tax amnesty* akan menjadi penentu dari kekuatan finansial.⁵⁶

Seperti kebanyakan negara di dunia, Argentina menggunakan sistem pajak *self-declaration system*. Sistem perpajakan ini menaruh kepercayaan sepenuhnya kepada wajib pajak untuk menghitung dan melaporkan pajaknya sendiri ke AFIP (*Administración Federal de Ingresos Públicos*) untuk kemudian jika ada kesalahan AFIP akan mengauditnya. Berbagai alasan politik dan ekonomi menjadi faktor yang menyebabkan terjadinya keengganan beberapa wajib pajak untuk jujur dalam mengungkapkan pajak mereka. Dalam situasi seperti ini berbagai macam cara telah ditempuh pemerintahan Argentina dalam menghadapi masalah keuangan seperti ini. Untuk itulah Argentina mengeluarkan kebijakan *tax amnesty*, walaupun sempat gagal namun pada akhirnya Argentina berhasil memecahkan masalahnya dengan *tax amnesty* yang diterapkannya.

2. *Tax Amnesty* di Afrika selatan

⁵⁶ Marlherbe, Jaques. "Tax Amnesties" wolters Kluwer Law and Business, United stated of America, 2011.

Salah satu negara yang berhasil menerapkan *tax amnesty* adalah Afrika Selatan. Distribusi pendapatan ekonomi diantara rakyat Afrika Selatan tidak merata. Kalangan menengah keatas dalam hal pendapatan berasal dari masyarakat kulit putih dan kulit berwarna sedangkan pendapatan menengah kebawah dihuni oleh masyarakat kulit hitam yang notabene merupakan penduduk asli Afrika Selatan. Sumber penerimaan pajak terbesar dari PPh orang pribadi (41%) diikuti dengan PPN (26%) dan PPh badan (14%).

Akibat banyaknya pelarian modal ke luar negeri membuat pemerintah Afrika Selatan menerapkan kebijakan tertentu agar warga negaranya bersedia menarik modal ke dalam negeri, untuk itu Afrika Selatan menerapkan *tax amnesty*. *Tax amnesty* merupakan suatu program pemerintah yang biasanya memberikan sebuah kesempatan dalam waktu terbatas kepada para wajib pajak yang tidak patuh untuk secara sukarela membayar pajak hutang pajak sebelumnya tanpa dikenakan hukuman atau tuntutan yang disebabkan oleh penggelapan pajak yang biasanya dibawa.⁵⁷

Alasan dan tujuan dari *tax amnesty* ini adalah untuk meningkatkan dan memperbaiki kepatuhan pajak yang tidak pernah patuh sebelumnya. Terdapat tiga sumber yang digunakan pemerintah untuk meningkatkan pendapatan selama masa diberlakukannya *tax amnesty* di Afrika Selatan yaitu;

- a. Sumber pertama yaitu sejumlah besar pendapatan ekonomi domestik yang tidak dilaporkan karena adanya kegiatan dari *shadow economy* atau ekonomi bayangan. *Tax amnesty* sendiri diterapkan bukan hanya untuk meningkatkan pendapatan pajak pada

⁵⁷ Luitel, H., S., “*Essay on Value Added Tax Evasion and Tax Amnesty*” Departement of Economics Morgantown, West Virginia, 2005.

masa yang sedang berjalan, tetapi juga untuk meminimalisir atau mengurangi jumlah dari kegiatan ekonomi yang terjadi secara permanen dalam ekonomi bayangan, oleh karena itu *tax amnesty* juga bertujuan untuk meningkatkan penerimaan pajak untuk kedepannya;

- b. Sumber yang kedua adalah potensi dari pendapatan pajak yang terparkir di luar negeri. *Tax amnesty* juga digunakan sebagai pendorong para penduduk yang memulangkan sejumlah uangnya yang secara illegal terparkir di luar negeri;
- c. Sumber yang ketiga adalah potensi pendapatan dari pembayaran kembali pajak dari para wajib pajak yang kurang bayar secara tidak sengaja tapi tidak pernah melaporkan kesalahan mereka karena takut akan hukuman yang dikenakan karena berhubungan dengan penghindaran pajak. oleh karena itu *tax amnesty* juga mendorong wajib pajak agar membayar secara penuh dengan menghapus atau mengurangi hukumannya.

Ketidakpatuhan, *tax avoidance* dan *tax evasion* merupakan masalah yang sangat besar bagi banyak negara dibelahan dunia. Bagaimanapun, ketidakpatuhan tidak hanya mengurangi pendapatan namun juga bisa menyebabkan kesenjangan yang besar dalam ekonomi. Pemerintah biasanya membatasi *tax amnesty* kepada wajib pajak yang tidak melaporkan pendapatannya atau kepada mereka yang memiliki kewajiban yang luar biasa yang tidak teridentifikasi oleh fiskus.

3. *Tax Amnesty* di India

India memiliki sejarah berulang dalam pemberian program pengampunan pajak yang menghasilkan jumlah penghasilan pajak yang kecil dan semakin menurun. Dalam sejarahnya, India telah banyak memberikan

program *tax amnesty* selama beberapa dekade yang lalu yaitu tahun 1952, 1965, 1975, 1981, 1985, 1986, 1991 dan terakhir pada tahun 1997. Namun pemberian program pengampunan pajak pada tahun 1997 sangat jauh berbeda. Program pengampunan pajak ini berhasil menghimpun pajak sebesar 100 miliar rupee dari sekitar 350.000 pembayar pajak orang pribadi atau hampir tiga kali lipat dari total penerimaan pajak dari amnesti sebelumnya.⁵⁸

Semenjak tahun 1975, program *tax amnesty* di India semakin sering diberlakukan, yaitu sekitar lima atau enam tahun sekali sehingga telah menjadi bagian iklim melemahnya penegakan peraturan pajak penghasilan, akibatnya intensitas tuntutan hukum lebih rendah dan penyelesaian atas tunggakan pajak diluar pengadilan menjadi mudah. Semenjak Tahun 1975-1976 India memperbaiki neraca perdagangannya dari mulai -286 juta hingga +787 juta US Dollar yang menunjukkan betapa drastisnya perubahan dalam ekonominya. Dan pada akhirnya *tax amnesty* di India pada Tahun 1997 merupakan suatu keberhasilan yang patut diperhitungkan. Program *The Voluntary Disclosure of Income Scheme* (VDIS' 97) terhitung sekitar 20 (dua puluh) persen dari pendapatan kotor tahunan pajak.

4. *Tax Amnesty* di Perancis

Tahun 1986 pemerintah Prancis mendesain program pengampunan pajak untuk menarik pajak dari penghasilan yang secara ilegal ditransfer ke luar negeri. Pemerintah secara signifikan mengurangi tarif pajak atas penanaman modal kembali dan menghapuskan pajak atas kekayaan. Program pengampunan pajak ini mengikuti program yang

⁵⁸ Santoso, Urip, dan Justina Setiawan “Pengampunan Pajak *Tax amnesty* dan Pelaksanaanya di Beberapa Negara” Jurnal Perspektif Bagi Pebisnis Indonesia 11, 1-2, 2009.

sejenis pada Tahun 1982 yang juga di desain untuk menarik kembali modal yang ditanam di luar negeri.

Program ini tidak diikuti dengan peningkatan upaya penegakan hukum atau sanksi yang lebih berat. Jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan dari program ini tidak diketahui secara pasti dan walaupun jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan dari program ini tidak diketahui secara pasti, namun diperkirakan hasilnya sangat kecil. Namun demikian, arus modal masuk dari luar negeri non-perbankan tumbuh sekitar 400% (empat ratus persen) pada Tahun 1986. Sebagian besar peningkatan arus masuk tersebut, menurut bank sentral Perancis berasal dari program pengampunan pajak.

5. *Tax Amnesty* di Kolombia

Tahun 1987 pemerintah Kolombia memberlakukan program pengampunan pajak yang memperkenankan pembayar pajak membetulkan pelaporan pajak yang sebelumnya tidak melaporkan asetnya atau hutang pajaknya tanpa dikenakan sanksi denda ataupun penuntutan. Syarat untuk mendapatkan program pengampunan pajak adalah penghasilan yang dilaporkan pembayar pajak minimal harus sama besar dengan penghasilan yang telah dilaporkan sebelumnya dan penunggak pajak yang terdeteksi diperbolehkan untuk mendapatkan pengampunan pajak.

Pemerintah Kolombia juga mengubah beberapa fitur pada sistem perpajakan antara lain mengurangi tarif pajak, mengeliminasi pengenaan pajak berganda terhadap dividen dan meningkatkan tarif pajak *withholding* serta meningkatkan usaha penegakan hukum dan pengenaan sanksi. Program pengampunan pajak ini berhasil mengumpulkan penerimaan \$93 juta atau 0,3% dari GDP tahun 1987.

6. *Tax Amnesty* di Irlandia

Tahun 1988, pemerintah Irlandia mengumumkan program pengampunan pajak yang memungkinkan pembayar pajak untuk membayar pajak penghasilannya dengan cicilan selama 10 (sepuluh) bulan tanpa dikenakan sanksi bunga atau denda ataupun resiko menghadapi tuntutan hukum pidana atau perdata. Secara bersamaan, pemerintah menambah jumlah tenaga auditor pajak dan mulai mengumumkan nama-nama penunggak pajak atau pembayar pajak nakal pada koran utama nasional. Pihak pemerintah juga memperkenalkan sistem perpajakan baru yang akan mulai berlaku efektif pada saat program pengampunan pajak berakhir, dimana sistem perpajakan baru tersebut akan mengenakan sanksi bunga dan denda yang lebih tinggi dan peningkatan wewenang yang dimiliki oleh pemeriksa pajak.

Pemerintah Irlandia menargetkan pendapatan dari program *tax amnesty* sebesar \$50 juta, namun ternyata pendapatan pajak dari program tersebut mencapai \$750 juta. Hasil yang menggembirakan disebabkan oleh beberapa faktor diantaranya pemerintah Irlandia belum pernah memberlakukan *tax amnesty* sebelumnya dan pemerintah menegaskan bahwa program pengampunan pajak tersebut adalah pertama dan terakhir kalinya yang diberikan kepada wajib pajak nakal. Peningkatan penegakan hukum pasca program pengampunan pajak juga berkontribusi besar terhadap kesuksesan program ini.

BAB IX

PEMERIKSAAN, PENYIDIKAN DAN SANKSI HUKUM TERHADAP PELANGGARAN PAJAK

9.1. Tinjauan Mengenai Pelanggaran Pajak

Hukum pajak di Indonesia diatur dalam UUD 1945 pasal 23A yang berbunyi:

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

Jadi hukum pajak adalah suatu kewajiban warga negara yang bersifat memaksa, dimana pengaturannya diserahkan kepada negara sesuai undang-undang yang berlaku. Namun pada praktiknya, penyimpangan yang terjadi dalam upaya pencapaian target pajak justru senantiasa dimanfaatkan oleh oknum petugas pajak, wajib pajak dan konsultan pajak untuk bekerjasama dan secara terencana melakukan tindak kejahatan di bidang perpajakan seperti penggelapan, penghindaran, penyimpangan, pemerasan dan pemalsuan dokumen yang tujuan pokoknya untuk mendapatkan keuntungan atau memperkaya diri sendiri, sehingga pada saatnya dapat menyebabkan distorsi penerimaan kekayaan negara.

Upaya yang dilakukan pelaku untuk menghindari pelacakan harta kekayaan yang diperoleh dari kejahatan ekonomi berupa kejahatan perpajakan biasanya dilakukan dengan cara pengalihan, menyembunyikan dan menyamarkan harta kekayaan hasil kejahatan perpajakan dengan maksud agar tidak terdeteksi oleh aparat penegak hukum. Kejahatan di bidang perpajakan digolongkan sebagai "kejahatan luar biasa" (*extra ordinary crimes*). Sudah menjadi rahasia umum, bahwa kejahatan di bidang perpajakan tidak jarang dilakukan oleh oknum petugas

pajak atau dilakukan secara bersama-sama dengan orang-orang yang terkait dengan institusi perpajakan berselimit yuridis formil baik sebagai pembantu, pelaku penyuruh maupun pelaku intelektualnya.⁵⁹

Sebagai kejahatan luar biasa, kejahatan di bidang perpajakan harus ditangani secara serius dan dengan cara-cara yang luar biasa, mengingat hasil kejahatan juga dibedakan dengan kejahatan lain pada umumnya. Kejahatan ini sangat merugikan dalam konteks pendapatan negara, yang apabila dibiarkan begitu saja akan mengganggu stabilitas ekonomi yang berkesinambungan bagi penyelenggara Negara. Hak dan kewajiban dalam bidang perpajakan, telah diatur dan ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan. Hal ini tentunya melekat pada perilaku kepatuhan dan ketidakpatuhan. Untuk hal ini, ketidakpatuhan membayar pajak merujuk pada ketidakberhasilan wajib pajak untuk mendaftarkan diri pada institusi pajak guna memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), menghitung, membayar dan melaporkan pelaksanaan kewajiban pajaknya dalam Surat Pemberitahuan (SPT) secara benar dan lengkap, baik karena alpa maupun sengaja.

Ketidakpatuhan membayar pajak baik yang masih legal maupun illegal merupakan fenomena yang umum terjadi di hampir semua negara. Kendati angka persis berupa penghindaran dan penggelapan pajak masih dapat diperdebatkan, namun setidaknya terdapat indikasi seberapa besar ketidakpatuhan pajak yang terjadi dalam sistem perpajakan di beberapa negara. Sebagaimana diketahui bahwa pajak bersifat memaksa berdasarkan undang-undang sehingga apabila tidak dipatuhi atau dilanggar maka akan menimbulkan sanksi bagi pelakunya.

Sistem Pemungutan Pajak di Indonesia adalah *self assessment* dimana wajib pajak diberi kepercayaan untuk mendaftar, menghitung, memperhitungkan, membayar dan

⁵⁹ J.E Sahetapy, *Kejahatan Korporasi*, Penerbit Eresco, Bandung, 1994, hlm. 28.

melaporkan *sendiri pajak yang terutang*. *konsekuensi dari penerapan self assessment* ini memberikan tanggungjawab besar pada wajib pajak untuk melakukan kepatuhannya secara sukarela. Potensi pelanggaran dari kepatuhan sukarela tersebut adalah:

1. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)
 Penghindaran Pajak adalah Suatu bentuk transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam ketentuan perpajakan. Cirinya adalah berupaya meminimalkan beban pajak dengan cara:
 - a. Tidak secara jelas melanggar ketentuan perpajakan; dan
 - b. Cenderung menafsirkan ketentuan pajak tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pembuatan undang-undang.
2. Penggelapan Pajak (*Tax Evasion*) adalah upaya penyelundupan pajak, suatu bentuk memperkecil pajak yang terutang dengan cara melanggar ketentuan perpajakan, misalnya :
 - a. Tidak melaporkan sebagian penjualan;
 - b. Memperbesar biaya dengan cara fiktif; dan
 - c. Memungut pajak tetapi tidak menyetor.

9.2. Sanksi Terhadap Pelaku Pelanggaran Pajak Menurut Hukum Positif di Indonesia

Sebagai otoritas pajak di Indonesia dalam melaksanakan tugasnya mempunyai dua fungsi besar yaitu fungsi pelayanan dan fungsi penegakkan hukum. Contoh pelayanan adalah memberikan pelayanan pendaftaran Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Pengukuhan Penghasilan kena pajak (PKP), Sosialisasi Perpajakan dan lain-lain. Selain fungsi pelayanan tersebut, Ditjen pajak juga melakukan penegakkan hukum bagi pelanggar hukum pajak. Penegakkan hukum ringan (*soft law enforcement*) dikenakan atas pelanggaran yang bersifat administrasi, yaitu berupa denda atau bunga (sanksi administrasi umum), misalnya

telat lapor SPT tahunan Orang pribadi dikenakan denda Rp. 100.000,- (seratus ribu rupiah).

Penegakkan hukum berat (*hard law enforcement*) dikenakan atas tindak pidana perpajakan, sanksi yang dikenakan adalah sanksi administrasi khusus dan sanksi pidana. Berikut merupakan ringkasan beberapa pasal dalam buku Ketentuan Umum Perpajakan (KUP) yang dikenakan atas tindak pidana perpajakan diantaranya dalam (KUP) Pasal 38 yang berbunyi Setiap orang yang karena kealpaannya:

1. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
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.

Dalam Pasal 39 ayat 1 juga disebutkan bahwa:

- 1) Setiap orang yang dengan sengaja:
 - a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 - b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
 - d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

- e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
 - f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan atau dokumen lain;
 - h. 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 *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11);
 - i. 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.
- 2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) 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.
- 3) 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.

Diantara Pasal 39 dan Pasal 40 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 39A yang berbunyi sebagai berikut:

1. Pasal 39A

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.

2. Pasal 41A Menjelaskan bahwa:

“Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan 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)”.

3. Pasal 41B

Ketentuan Pasal 41B diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

“Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah)”.

Di antara Pasal 41B dan Pasal 42 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 41C yang berbunyi sebagai berikut:

- (1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam 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).
- (2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam 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).
- (3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam 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).

- (4) Setiap orang yang dengan 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).

Selain itu Pasal 43 menjelaskan bahwa:

- (1) 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.
- (2) 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.

Larangan terhadap pejabat pajak diatur dalam Pasal 34 yaitu:

- (1) 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.
- (2) Larangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berlaku juga terhadap tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2a) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah:
 1. Pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan;

2. pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara.
- (3) Untuk kepentingan negara, Menteri Keuangan berwenang memberi izin tertulis kepada pejabat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan tenaga ahli sebagaimana dimaksud pada ayat (2) supaya memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada pihak yang ditunjuk.
- (4) 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 memberi izin tertulis kepada pejabat sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dan tenaga ahli sebagaimana dimaksud pada ayat (2), untuk memberikan dan memperlihatkan bukti tertulis dan keterangan Wajib Pajak yang ada padanya.
- (5) Permintaan hakim sebagaimana dimaksud pada ayat (4) harus menyebutkan nama tersangka atau nama tergugat, keterangan yang diminta, serta kaitan antara perkara pidana atau perdata yang bersangkutan dengan keterangan yang diminta.

Sanksi untuk pegawai pajak diatur dalam Pasal 36A sebagai berikut:

- (1) Pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan.

- (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 Departemen Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi dan apabila terbukti melakukannya dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- (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 368 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- (4) Pegawai pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang 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 iktikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Rendahnya realisasi potensi pajak dikarenakan kendala administrasi antara lain karena kesulitan:

- 1) Identifikasi dan pencarian lokasi pembayar pajak;
- 2) Kurangnya data dan informasi pajak untuk menentukan kelengkapan dan kebenaran SPT dan utang pajak; dan
- 3) Penagihan pajak kurang dapat dilakukan sepenuhnya karena adanya ketidakpatuhan pajak secara meluas.

Sedangkan dari sisi pembayar pajak, secara umum boleh dikatakan bahwa kurangnya pendidikan dan pengawasan pajak, merupakan beberapa penyebab kurang patuhan perpajakan.

Di Indonesia, sektor pajak merupakan sumber utama pendanaan negara, baik untuk tujuan pembangunan, pertahanan maupun pelaksanaan administrasi pemerintahan. Mengingat begitu pentingnya fungsi dan peran pajak tersebut bagi penyelenggaraan negara, maka kejahatan di bidang perpajakan harus dapat dicegah dan diberantas. Salah satu cara untuk memberantas dan mencegah terjadinya tindak pidana perpajakan adalah menerapkan rezim anti *money laundering*. Sejalan dengan itu, setiap pelaku kejahatan di bidang perpajakan harus dihukum dan hasil kejahatannya disita oleh negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Berdasarkan *modus operandi* pelaku tindak pidana perpajakan untuk menyembunyikan, menyamarkan dan mengalihkan harta kekayaan hasil kejahatan perpajakan melalui praktek pencucian uang pada dasarnya sama dengan praktek tindak pidana lainnya. Adapun pola pencucian uang dimaksud sebagai berikut:⁶⁰

1. Tahap penempatan (*placement*), merupakan tahap pengumpulan dan penempatan uang hasil kejahatan pada suatu bank atau tempat tertentu yang diperkirakan aman guna mengubah bentuk uang tersebut agar tidak teridentifikasi, biasanya sejumlah uang tunai dalam jumlah besar dibagi dalam jumlah yang lebih kecil dan ditempatkan pada beberapa rekening di beberapa tempat;
2. Tahap pelapisan (*layering*), merupakan upaya untuk mengurangi jejak asal muasal uang tersebut diperoleh atau ciri-ciri asli dari uang hasil kejahatan tersebut atau nama pemilik uang hasil tindak pidana, dengan

⁶⁰ Yenti Gamasih, *Kriminalisasi Terhadap Pencucian Uang (Money Laundering)*, Universitas Indonesia, Fakultas Hukum Pascasarjana, Jakarta, 2010, hlm.45.

melibatkan tempat-tempat atau bank di negara-negara dimana kerahasiaan bank akan menyulitkan pelacakan jejak uang. Tindakan tersebut dapat berupa mentransfer ke negara lain dalam bentuk mata uang asing, pembelian properti, pembelian saham pada bursa efek menggunakan deposit yang ada di Bank A untuk meminjam uang di Bank B dan sebagainya.

3. Tahap penggabungan (*integration*), merupakan tahap mengumpulkan dan menyatukan kembali uang hasil kejahatan yang telah melalui tahap pelapisan dalam suatu proses arus keuangan yang sah. Pada tahap ini uang hasil kejahatan benar-benar telah bersih dan sulit untuk dikenali sebagai hasil tindak pidana, muncul kembali sebagai asset atau investasi yang tampak legal.

9.3. Proses Pemeriksaan Terhadap Pelanggaran Pajak

Direktur Jenderal Pajak dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berwenang melakukan:

1. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak;
2. Pemeriksaan untuk Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Proses awal pemeriksaan adalah sebagai berikut:

- 1) Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) memberikan usulan pemeriksaan atau data normatif kepada Kantor Wilayah (KANWIL) Pajak;
- 2) Kantor Wilayah (KANWIL) Pajak memberikan Lembar Penugasan Pemeriksaan (LP2) kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP);
- 3) Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) membuat nota dinas dan menunjuk tim pemeriksa;

- 4) Nota dinas digunakan oleh tim pemeriksa sebagai dasar persiapan dan perencanaan pemeriksaan;
- 5) Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) dan digunakan oleh tim pemeriksa sebagai dasar melaksanakan pemeriksaan pajak.

Setelah proses awal tersebut, prosedur pemeriksaan pajak adalah sebagai berikut:

- a) Petugas pemeriksa harus dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan dan harus memperlihatkan kepada wajib pajak yang diperiksa.
- b) Wajib pajak yang diperiksa harus:
 1. Memperlihatkan dan atau meminjamkan buku atau catatan, 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. Memberi keterangan yang diperlukan.
- c) Apabila dalam mengungkapkan pembukuan, pencatatan atau dokumen serta keterangan yang diminta, wajib pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakan, maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan.
- d) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu, bila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban huruf b di atas.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 diubah menjadi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2011 dan terakhir diubah menjadi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, dalam Proses Pemeriksaan juga diatur tentang:

a) Kriteria Pemeriksaan

Kriteria dalam melakukan pemeriksaan, yaitu:

- 1) Pemeriksaan Kantor adalah Pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak;
- 2) Pemeriksaan Lapangan adalah Pemeriksaan yang dilakukan di tempat tinggal atau kedudukan wajib pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Pajak.

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dapat dilakukan dengan jenis pemeriksaan lapangan. Dalam hal tertentu, pemeriksaan dapat dilakukan dengan jenis pemeriksaan kantor, yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Pemeriksaan yang dilakukan dalam hal pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat dilakukan dengan jenis pemeriksaan kantor atau pemeriksaan lapangan.

b) Jangka Waktu Pemeriksaan

Dalam proses pemeriksaan diatur tentang jangka waktu pemeriksaannya, yaitu:

1. Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan Wajib Pajak.

Pemeriksaan kantor dilakukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan dapat diperpanjang menjadi paling lama 6 (enam) bulan yang dihitung sejak tanggal wajib pajak datang memenuhi surat panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor sampai dengan tanggal laporan hasil pemeriksaan. Pemeriksaan lapangan dilakukan dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) bulan dan dapat diperpanjang menjadi paling lama 8 (delapan) bulan yang dihitung sejak tanggal surat perintah

pemeriksaan sampai dengan tanggal laporan hasil pemeriksaan.

Apabila dalam pemeriksaan lapangan ditemukan indikasi transaksi yang terkait dengan transfer *pricing* dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan yang memerlukan pengujian yang lebih mendalam serta memerlukan waktu yang lebih lama, pemeriksaan lapangan dilaksanakan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) tahun. Jika Pemeriksaan dilakukan karena adanya permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, maka jangka waktu pemeriksaan harus memperhatikan jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

2. Pemeriksaan untuk Tujuan Lain dalam rangka melaksanakan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan.

Jangka waktu pemeriksaan kantor terkait dengan pemeriksaan untuk tujuan lain adalah paling lama 7 (tujuh) hari dan dapat diperpanjang menjadi paling lama 14 (empat belas) hari yang dihitung sejak tanggal wajib pajak datang memenuhi surat panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor sampai dengan tanggal laporan hasil pemeriksaan. Jangka waktu pemeriksaan lapangan terkait dengan pemeriksaan untuk tujuan lain adalah paling lama 2 (dua) bulan dan dapat diperpanjang menjadi paling lama 4 (empat) bulan yang dihitung sejak tanggal surat perintah pemeriksaan sampai dengan tanggal laporan hasil pemeriksaan.

- c) Standar Pemeriksaan Pajak
 1. Standar Umum Pemeriksaan

Merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan pemeriksa pajak dan mutu pekerjaannya.

2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan

- 1) Harus didahului dengan persiapan yang baik, sesuai dengan tujuan, dan mendapat pengawasan yang seksama;
- 2) Luas Pemeriksaan ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh yang harus dikembangkan melalui pencocokan data, pengamatan, permintaan keterangan, konfirmasi, teknik sampling dan pengujian lainnya berkenaan dengan pemeriksaan;
- 3) Temuan Pemeriksaan didasarkan pada bukti kompeten dan peraturan perundang-undangan pajak;
- 4) Pemeriksaan dilakukan oleh tim pemeriksa pajak yang terdiri dari seorang supervisor, seorang ketua tim, seorang atau lebih anggota tim;
- 5) Tim pemeriksa dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai tenaga ahli seperti penerjemah bahasa, ahli teknologi informasi dan pengacara;
- 6) Apabila diperlukan pemeriksaan dapat dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain;
- 7) Pemeriksaan dapat dilakukan di kantor Jenderal Pajak, tempat tinggal, tempat usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak atau tempat lain yang dianggap perlu;
- 8) Pemeriksaan dilakukan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja;

- 9) Pelaksanaan Pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk Kertas Kerja Pemeriksaan:
 - 10) Laporan Hasil Pemeriksaan digunakan sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak.
3. Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan
- a. Laporan Hasil Pemeriksaan disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat simpulan pemeriksa pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan dan memuat mengenai pengungkapan informasi lain yang terkait dengan Pemeriksaan.
 - b. Laporan Hasil Pemeriksaan antara lain mengenai:
 1. Penugasan Pemeriksaan;
 2. Identitas Wajib Pajak;
 3. Pembukuan atau Pencatatan Wajib Pajak
 4. Pemenuhan kewajiban perpajakan;
 5. Data/informasi yang tersedia
 6. Buku dan dokumen yang dipinjam;
 7. Materi yang diperiksa;
 8. Uraian hasil pemeriksaan;
 9. Ikhtisar hasil pemeriksaan;
 10. Penghitungan pajak terutang;
 11. Simpulan dan Usul pemeriksa pajak.
4. Kewajiban Pemeriksa Pajak
- Kewajiban Pemeriksa Pajak adalah sebagai berikut:
- 1) Memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukan pemeriksaan kepada wajib pajak;
 - 2) Memperlihatkan tanda pengenal pemeriksa dan Surat Perintah pemeriksaan kepada wajib pajak;

- 3) Menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada wajib pajak yang akan diperiksa;
 - 4) Membuat Laporan Pemeriksaan Pajak;
 - 5) Memberitahukan secara tertulis tentang hasil pemeriksaan kepada wajib pajak;
 - 6) Memberi petunjuk kepada wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya agar pemenuhan kewajiban dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
 - 7) Mengembalikan buku, catatan dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari wajib pajak paling lama 7 (tujuh) hari sejak tanggal Laporan Hasil Pemeriksaan; dan
 - 8) Merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh wajib pajak dalam rangka pemeriksaan.
5. Kewenangan Pemeriksa Pajak

Dalam melakukan pemeriksaan pajak, pemeriksa pajak berwenang:

1. Memeriksa buku, catatan dan dokumen pendukung lain termasuk media komputer atau perangkat elektronik pengolah data lainnya;
2. Meminjam buku, catatan dan dokumen termasuk media elektronik pengolah data lainnya;
3. Meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari wajib pajak;
4. Memasuki tempat atau ruangan yang dianggap penting yang dapat memberi petunjuk;
5. Melakukan penyegelan tempat atau ruangan apabila wajib pajak tidak memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruangan dimaksud atau tidak ada ditempat pada saat pemeriksaan;

6. Meminta keterangan dan/atau bukti-bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang diperiksa.
6. Hak dan Kewajiban Wajib Pajak dalam Pemeriksaan
- 1) Hak wajib pajak adalah sebagai berikut:
 - a) Meminta kepada pemeriksa untuk memperlihatkan surat perintah pemeriksaan dan tanda pengenal pemeriksa;
 - c) Meminta kepada pemeriksa untuk memberikan penjelasan tentang maksud dan tujuan pemeriksaan;
 - d) Meminta rincian yang berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan Surat Pemberitahuan;
 - e) Meminta tanda bukti peminjaman berkas-berkas, catatan, serta dokumen yang dipinjam oleh Pemeriksa Pajak;
 - f) Mengajukan pengaduan apabila kerahasiaan usaha dibocorkan kepada pihak lain yang tidak berhak;
 - g) Memperoleh lembar asli Berita Acara Penyegehan apabila Pemeriksa Pajak melakukan penyegehan atas tempat atau ruangan tertentu.
 - 2) Kewajiban Wajib Pajak adalah sebagai berikut:
 - a) Memenuhi panggilan untuk datang menghadiri pemeriksaan sesuai dengan waktu yang ditentukan;
 - b) Menandatangani surat pernyataan persetujuan apabila seluruh hasil pemeriksaan disetujui;
 - c) Memenuhi permintaan atas peminjaman buku, catatan, dokumen yang diperlukan untuk kelancaran pemeriksaan dalam jangka waktu paling lama 7 (tujuh) hari sejak tanggal surat permintaan dan apabila surat permintaan tidak dipenuhi oleh wajib pajak, jumlah pajak terutang dihitung secara jabatan.

- d) Memberi kesempatan kepada pemeriksa untuk memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu oleh pemeriksa dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
- e) Memberi keterangan lisan dan/atau tertulis yang diminta.

7. Peminjaman Dokumen

Apabila Pemeriksaan Peminjaman Dokumen dilaksanakan dengan Pemeriksaan Lapangan maka:

- a. Buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan dan diperoleh/ditemukan pada saat pelaksanaan Pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, dipinjam pada saat itu juga dan Pemeriksa Pajak membuat bukti Peminjaman;
- b. Apabila buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan dan belum diperoleh/ditemukan pada saat pelaksanaan Pemeriksaan, Pemeriksa Pajak membuat surat permintaan peminjaman;
- c. Buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain, wajib diserahkan kepada Pemeriksa Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen disampaikan kepada Wajib Pajak.

Apabila dilaksanakan dengan pemeriksaan kantor, maka:

- a. Buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan oleh pemeriksa pajak, harus dicantumkan pada surat panggilan;
- b. Buku, catatan, dokumen termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain, wajib dipinjamkan pada saat Wajib Pajak memenuhi

- panggilan dan pemeriksa Pajak membuat bukti peminjaman;
- c. Dalam hal buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan belum dipinjamkan pada saat Wajib Pajak memenuhi panggilan, Pemeriksa Pajak membuat surat permintaan peminjaman;
 - d. Buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain, wajib diserahkan kepada Pemeriksa Pajak paling lama 1 bulan sejak surat panggilan yang memuat permintaan peminjaman diterima oleh Wajib Pajak.

Apabila buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain belum dipenuhi dan jangka waktu 1 (satu) bulan belum terlampaui, Pemeriksa Pajak dapat menyampaikan peringatan secara tertulis paling banyak 2 kali dan apabila buku, catatan, dan dokumen yang dipinjam berupa fotokopi, atau data yang dikelola secara elektronik, wajib pajak yang diperiksa harus membuat surat pernyataan bahwa fotokopi dan/atau data yang dikelola secara elektronik yang dipinjamkan kepada Pemeriksa pajak adalah sesuai dengan aslinya.

Apabila jangka waktu 1 (satu) bulan sejak surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen disampaikan kepada wajib pajak atau sejak surat panggilan yang memuat permintaan peminjaman diterima oleh wajib pajak terlampaui dan surat permintaan peminjaman tidak dipenuhi sebagian atau seluruhnya, pemeriksa pajak harus membuat berita acara mengenai hal tersebut.

8. Penolakan Pemeriksaan Pajak

Apabila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban sehubungan dengan pelaksanaan pemeriksaan, Wajib pajak harus menandatangani surat pernyataan penolakan

pemeriksaan. Dalam hal wajib pajak menolak menandatangani surat pernyataan penolakan pemeriksaan, pemeriksa pajak membuat berita acara penolakan pemeriksaan yang ditandatangani oleh pemeriksa pajak.

9. Penyegehan

Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyegehan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau tidak bergerak apabila wajib pajak tidak memberi kesempatan kepada pemeriksa untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan. Wajib pajak yang pada saat dilakukan pemeriksaan tidak memberi kesempatan kepada pemeriksa untuk memasuki tempat, ruang, dan barang bergerak dan/atau tidak bergerak serta mengakses data yang dikelola secara elektronik atau tidak memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan dianggap menghalangi pelaksanaan pemeriksaan.

Dalam hal demikian, untuk memperoleh buku, catatan, dokumen termasuk data yang dikelola secara elektronik dan benda-benda lain yang dapat memberi petunjuk tentang kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak yang diperiksa dipandang perlu memberi kewenangan kepada Direktur Jenderal pajak yang dilaksanakan oleh pemeriksa untuk melakukan penyegehan terhadap tempat, ruang, dan barang bergerak dan/atau tidak bergerak.

10. Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak

Hasil Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus diberitahukan kepada wajib pajak dengan memberikan hak kepada wajib pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir. Surat pemberitahuan hasil pemeriksaan beserta lampirannya disampaikan oleh pemeriksa pajak melalui kurir, faksimili, pos, atau jasa pengiriman lainnya. Wajib Pajak wajib memberikan tanggapan tertulis atas Surat Pemberitahuan

hasil pemeriksaan dan berhak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan paling lama:

- a) 3 hari kerja sejak surat pemberitahuan hasil pemeriksaan diterima oleh wajib pajak untuk pemeriksaan kantor;
- b) 7 hari kerja sejak surat pemberitahuan hasil pemeriksaan diterima oleh wajib pajak untuk pemeriksaan lapangan.

11. Pembahasan Akhir Pemeriksaan Pajak

Dalam jangka waktu 3 (tiga) hari kerja sejak surat pemberitahuan hasil pemeriksaanditerima oleh wajib pajak untuk Pemeriksaan Kantor, atau 7 (tujuh) hari kerja sejak diterima surat pemberitahuan hasil pemeriksaan diterima untuk pemeriksaan lapangan, wajib pajak:

- a) Menyampaikan surat tanggapan hasil pemeriksaan yang berisi tentang persetujuan atas seluruh hasil pemeriksaan dan hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pemeriksa pajak menggunakan tanggapan tersebut sebagai dasar untuk membuat risalah pembahasan dan berita acara pembahasan akhir hasil pemeriksaan, yang ditandatangani oleh tim pemeriksa pajak dan wajib pajak.
- b) Menyampaikan surat tanggapan hasil pemeriksaan yang berisi tentang persetujuan atas seluruh hasil pemeriksaan namun tidak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pemeriksa pajak menggunakan surat tanggapan tersebut sebagai dasar untuk membuat risalah pembahasan dan berita acara ketidakhadiran wajib pajak, yang ditandatangani oleh pemeriksa pajak.
- c) Menyampaikan surat tanggapan hasil pemeriksaan yang berisi tentang ketidaksetujuan atas sebagian atau seluruh hasil pemeriksaan dan hadir dalam Pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pemeriksa pajak menggunakan surat tanggapan tersebut sebagai dasar untuk

melakukan pembahasan akhir dengan wajib pajak dan hasil pembahasannya dituangkan dalam risalah pembahsan dan berita acara pembahasan akhir hasil pemeriksaan, yang ditandatangani oleh tim pemeriksa pajak dan wajib pajak.

- d) Menyampaikan surat tanggapan hasil pemeriksaan yang berisi tentang ketidaksetujuan atas sebagian atau seluruh hasil pemeriksaan namun tidak hadir, pemeriksa pajak menggunakan surat tanggapan tersebut sebagai dasarmembuat risalah pembahasan dan berita acara ketidakhadiran wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, yang ditandatangani oleh pemeriksa pajak.
- e) Tidak menyampaikan surat tanggapan hasil pemeriksaan dan tidak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pemeriksa pajak membuat berita acara ketidakhadiran wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, yang ditandatangani oleh pemeriksa pajak.

Apabila wajib pajak tidak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pemeriksa pajak telah membuat dan menandatangani berita acara ketidakhadiran wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pembahasan akhir hasil pemeriksaan dianggap telah dilaksanakan.

Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis pemeriksaan kantor harus diselesaikan paling lama 3 (tiga) minggu. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis pemeriksaan lapangan harus diselesaikan paling lama 1 bulan.

12. Pembatalan Hasil Pemeriksaan Pajak

Surat Ketetapan Pajak dari hasil Pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan atau Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, dapat dibatalkan secara jabatan atau berdasarkan permohonan Wajib Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak.

13. Pengungkapan Wajib Pajak dalam Laporan Tersendiri Selama Pemeriksaan

Pengungkapan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan, hanya dapat dilakukan sebelum Pemeriksa Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan.

Pengungkapan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan oleh Pemeriksa Pajak diperlakukan sebagai tambahan informasi atau data dan menjadi bahan pertimbangan bagi Pemeriksa Pajak sebelum menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan kepada Wajib Pajak.

14. Usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat diusulkan pemeriksaan bukti permulaan bilamana:

1. Pada saat pelaksanaan Pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan;
2. Pada saat Wajib Pajak badan diperiksa tidak memenuhi sebagian atau seluruh permintaan peminjaman sehingga besarnya penghasilan kena pajak tidak dapat dihitung; atau
3. Wajib Pajak menolak untuk dilaksanakan Pemeriksaan, tidak memenuhi panggilan Pemeriksaan Kantor, menolak membantu kelancaran Pemeriksaan dan terhadap Wajib Pajak tersebut tidak dilakukan penetapan pajak secara jabatan.

15. Pemeriksaan Ulang

Pemeriksaan ulang hanya dapat dilakukan berdasarkan instruksi atau persetujuan Direktur Jenderal Pajak, instruksi atau persetujuan Direktur Jenderal Pajak untuk melaksanakan Pemeriksaan Ulang dapat diberikan apabila terdapat data baru termasuk data yang semula belum terungkap; atau berdasarkan pertimbangan Direktur Jenderal Pajak.

9.4. Mekanisme Penyidikan Terhadap Pelanggaran Pajak

Direktur Jenderal Pajak berdasarkan Informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Waluyo mengemukakan, Jika dari bukti permulaan ada indikasi kearah tindak pidana maka langkah berikutnya adalah dilakukan penyidikan oleh penyidik. Dalam hal ini Diana dan Setiawati mengemukakan bahwa, Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dilaksanakan menurut ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana yang berlaku. Dalam melakukan penyidikan, petugas penyidik tidak boleh sembarangan melakukan tugasnya, sebagaimana yang dikemukakan oleh Mardiasmo terdapat beberapa wewenang penyidik, yaitu:

1. Menerima, mencari, mengumpulkan dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
2. Meneliti, mencari dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
3. Meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

4. Memeriksa buku, catatan dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
5. Melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
6. Meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
7. Menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/atau dokumen yang dibawa;
8. Memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
9. Memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
10. Menghentikan penyidikan; dan/atau
11. Melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dalam penyidikan pajak terdapat beberapa hal yang tidak boleh dilakukan oleh penyidik terhadap wajib pajak, yaitu melakukan penahanan dan melakukan penangkapan. Selain kewenangan yang dimiliki, dalam melaksanakan tugasnya, penyidik pajak tunduk pada Norma Penyidikan, yang meliputi :

- 1) Dalam melaksanakan tugasnya penyidik pajak harus berlandaskan kepada ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, KUHAP dan hukum pidana yang berlaku;
- 2) Penyidik pajak sebagai penegak hukum wajib memelihara dan meningkatkan sikap terpuji sejalan dengan tugas, fungsi, wewenang serta tanggung jawabnya;

- 3) Penyidik pajak harus membawa tanda pengenal pajak dan surat perintah penyidikan pada saat meakukan penyidikan;
- 4) Penyidik dapat dibantu oleh petugas pajak lain atas tanggung jawabnya berdasarkan izin tertulis dari atasannya;
- 5) Penyidikan dilaksanakan berdasarkan Laporan Bukti Permulaan dan Surat Perintah Penyidikan; dan
- 6) Penyidik pajak dalam setiap tindakannya harus membuat Laporan dan Berita Acara.

Dalam melakukan penyidikan, terdapat asas hukum yang harus diperhatikan oleh penyidik pajak. Widyaningsih mengemukakan bahwa, asas hukum tersebut adalah:

1. Asas Praduga Tak Bersalah
2. Asas Persamaan Di Muka Hukum
3. Asas Hak Memperoleh Bantuan/Penasehat Hukum

Tata cara penyidikan yang dilaksanakan oleh Penyidik Pajak, dapat disebutkan sebagai berikut:

1. Penyidik pajak harus memperlihatkan Surat perintah Penyidikan yang telah ditandatangani oleh Direktur Jenderal Pajak atau Kepala Kantor Wilayah;
2. Memberitahukan dimulainya penyidikan kepada Penyidik Polri dan Jaksa Penuntut Umum;
3. Menyampaikan Hasil Penyidikan kepada Jaksa Penuntut Umum melalui Penyidik Polri;
4. Bila penyidik melakukan penggeledahan atau penyitaan, terlebih dahulu harus ada izin dari Ketua Pengadilan Negeri setempat, kecuali dalam keadaan mendesak;
5. Dalam melakukan penggeledahan atau penyitaan harus ada 2 orang saksi;
6. Membuat Berita Acara Sita serta ditandatangani oleh Wajib Pajak dan Penyidik Pajak;

7. Bila tersangka dikhawatirkan akan meninggalkan wilayah Indonesia maka penyidik pajak dapat segera meminta bantuan kepada Kejaksaan Agung untuk melakukan pengekangan.
8. Penyidik menyelesaikan penyusunan berkas perkara yang terdiri dari :
 - a) Berita Acara Pendapat/Resume;
 - b) Penyusunan isi Berkas; dan
 - c) Pemberkasan.

Dalam melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, ada beberapa tahapan yang akan dilaksanakan. Tahapan-tahapan tersebut adalah:

- 1) Tahap Pengamatan

Pengamatan di definisikan sebagai serangkaian kegiatan yang dilakukan oleh Petugas Direktorat Jenderal Pajak untuk mencocokkan dengan kenyataan, membahas dan mengembangkan lebih lanjut akan informasi, data, laporan dan/atau pengaduan yang memberi petunjuk adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

- 2) Pemeriksaan Bukti Permulaan

Pemeriksaan bukti permulaan dimaksudkan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Pemeriksaan bukti permulaan pada dasarnya adalah pemeriksaan pajak dimana pedoman dan tata caranya tetap mengacu pada ketentuan yang berlaku mengenai tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan. Setelah selesai pemeriksaan bukti permulaan selanjutnya dibuat Laporan Bukti Permulaan dengan disertai kesimpulan dan usul tindak lanjutnya kepada pejabat yang berwenang atau yang memberi perintah.

3) Tahap Penyidikan termasuk Pembuatan Berita Acara dan Pemberkasan

Apabila dari pemeriksaan bukti permulaan kemudian ditindaklanjuti dengan tindakan penyidikan, maka atasan pemeriksa pajak setelah menilai dan memberikan pertimbangan atau usul pemeriksa, mengusulkan kepada Direktur Jenderal Pajak atau Pejabat untuk dilakukan penyidikan melalui Direktur Pemeriksaan Pajak. Setelah Direktur Jenderal Pajak mempelajari dan mempertimbangkan usul Direktur Pemeriksaan Pajak, selanjutnya memberi instruksi untuk melanjutkan penyidikan.

Surat Perintah Penyidikan ditandatangani oleh Direktur Jenderal Pajak atau pejabat yang ditunjuk olehnya. Setelah penyidik pajak menerima Surat Perintah Penyidikan, kewajiban yang mula-mula harus dilakukan adalah memberitahukan saat dimulainya penyidikan kepada Jaksa/Penuntut Umum melalui Penyidik Polri. Selanjutnya mulailah Penyidik Pajak melakukan tindakan penyidikan di bidang perpajakan, dengan tetap memperhatikan dan berpedoman pada ketentuan Hukum Acara Pidana yang berlaku, yaitu KUHAP.

Sesuai dengan kewenangan dan kewajiban yang diberikan oleh Undang-Undang, Penyidik Pajak juga dapat melakukan tindakan-tindakan hukum seperti:

1. Pemanggilan Tersangka dan Saksi
2. Penggeledahan
3. Penyitaan

9.5. Penghentian Pelaksanaan Penyidikan Terhadap Pelanggaran Pajak

Penghentian Penyidikan Terhadap Pelanggaran Pajak Setiap tindakan penyidikan yang dilakukan oleh Penyidik Pajak, dapat dihentikan dalam hal-hal sebagai berikut:

- a) Tidak terdapat bukti yang cukup;
- b) Peristiwa bukan merupakan peristiwa tindak pidana di bidang perpajakan;
- c) Tersangka meninggal dunia;
- d) Peristiwanya telah kedaluwarsa; atau
- e) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang KUTAP, disebutkan bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan. Penghentian ini hanya dapat dilakukan dengan syarat:

- a. Wajib Pajak melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan; dan
- b. Wajib Pajak membayar sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Dalam hal penyidik menghentikan penyidikan karena alasan-alasan seperti tersebut diatas, maka kewajiban Penyidik adalah memberitahukan hal itu kepada Penyidik Polri, kepada Jaksa Penuntut Umum dan kepada tersangka atau keluarganya.

BAB X

PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

10.1. Pengertian Sengketa Pajak

Menurut Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak mendefinisikan 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, sengketa pajak ditujukan untuk banding dan gugatan sebagai kewenangan lembaga peradilan pajak. Sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan hanya merupakan sengketa pajak dalam arti sempit sedangkan 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 tidak 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.⁶¹

Sengketa Pajak adalah perselisihan antara wajib pajak, pemotong 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.

10.2. Timbulnya Sengketa Pajak

Menurut Mustaqiem, penyebab timbulnya sengketa pajak adalah sebagai berikut:⁶²

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

Sedangkan menurut Muhammad Djafar Saidi⁶³ 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

⁶¹ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Ed. 1 PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2007, hlm. 90.

⁶² Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia, Cetakan Pertama*, Buku Litera Yogyakarta, Yogyakarta, 2014, hlm.101.

⁶³ Muhammad Djafar Saidi, *Opcit*, hlm. 95.

timbulnya sengketa pajak karena kurangnya kesadaran hukum dalam pelaksanaan atau penegakan hukum pajak.

Wajib pajak dikatakan 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 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 penerapan tarif pajak dalam rangka melakukan pemotongan atau pemungutan pajak.⁶⁴

10.3. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak

Penyelesaian sengketa pajak memiliki spesifikasi penyelesaian sengketa sendiri dibanding penyelesaian sengketa yang lain. Hal demikian berkaitan dengan karakteristik pajak sebagai sumber penerimaan negara. Penyelesaian sengketa pajak mengenal dua mekanisme yaitu penyelesaian sengketa melalui upaya administratif melalui lembaga keberatan dan melalui lembaga yudikasi yaitu pengadilan pajak. Upaya administratif sering disebut sebagai peradilan administrasi tidak murni. Peradilan administrasi tidak murni adalah semua peradilan yang tidak sepenuhnya memenuhi syarat-syarat peradilan administrasi murni, misalnya karena tidak nyata terdapat suatu perselisihan

⁶⁴ *Ibid*, hlm. 96.

atau karena yang mengadakan peradilan termasuk dalam atau merupakan bagian dari salah satu pihak.⁶⁵

Apabila wajib pajak mempunyai sengketa atas Surat Ketetapan Pajak seperti Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) atau sengketa atas pemotongan dan pemungutan pihak ketiga maka wajib pajak dapat menyelesaikan sengketa pajaknya melalui upaya keberatan. Dalam pengajuan keberatan wajib pajak harus mengajukan surat keberatan. Surat keberatan adalah surat yang diajukan oleh wajib pajak yang harus memenuhi syarat-syarat tertentu. Surat keberatan tersebut dapat berupa surat keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil dan terhadap pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Surat keberatan tersebut diajukan kepada pejabat yang berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas. Berbicara mengenai dasar atau alasan pengajuan keberatan, sebagaimana yang tercantum dalam Penjelasan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, yang berbunyi sebagai berikut:

“Apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat

⁶⁵ Rochmat Sumitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan jilid 3*, Eresco, Bandung, 1997 hlm.51.

mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jendral Pajak”.

Keberatan dapat diajukan terhadap materi atau isi dari ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya pajak, pemotongan atau pemungutan pajak. Agar wajib pajak dapat menyusun keberatan dengan alasan-alasan yang kuat, wajib pajak diberi hak untuk meminta dasar-dasar pengenaan, pemotongan atau pemungutan pajak yang telah ditetapkan.

Batas waktu pengajuan surat keberatan ditentukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga yang diberi wewenang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk memotong atau memungut pajak. Pemberian batas waktu tiga bulan ini dimaksudkan untuk memberi waktu yang cukup bagi wajib pajak untuk mempersiapkan surat keberatan beserta alasannya. Batas waktu tiga bulan ini masih bisa dipertimbangkan untuk diperpanjang apabila wajib pajak mampu membuktikan bahwa keterlambatan pengajuan surat keberatan tersebut disebabkan karena keadaan diluar kekuasaan wajib pajak (*force majeure*).

Setelah surat keberatan diajukan kepada pejabat yang berwenang, wajib pajak berhak untuk menerima tanda bukti penerimaan surat keberatan. Tanda penerimaan surat yang diberikan oleh pejabat yang berwenang, secara langsung atau lewat kantor pos berfungsi sebagai tanda terima surat keberatan. Tanda bukti atau resi penerimaan surat keberatan tersebut, dapat juga berfungsi sebagai alat kontrol bagi wajib pajak untuk mengetahui sampai kapan batas waktu dua belas bulan itu berakhir, hal ini mengingat bahwa dalam waktu paling lama dua belas bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, Direktur Jendral Pajak (untuk pajak pusat) atau Kepala Daerah (untuk pajak daerah), harus memberi keputusan atas keberatan yang

diajukan oleh wajib pajak. Dalam rangka memberi kepastian kepada wajib pajak apabila dalam jangka waktu dua belas bulan ini telah lewat namun pejabat yang berwenang tidak memberi suatu keputusan, maka keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dianggap diterima.

Pembuktian dalam surat keberatan hanya diatur dalam Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, yang menyatakan bahwa:

“Dalam hal wajib pajak mengajukan surat keberatan atas penetapan pajak yang ditentukan dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan d, wajib pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran penetapan tersebut”.

Berdasarkan ketentuan pasal tersebut, dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas SKP yang ditetapkan secara jabatan, maka wajib pajaklah yang harus membuktikan kesalahan penetapan pajak yang dikenakan. SKP yang diterbitkan secara jabatan adalah SKP yang diterbitkan Direktur Jendral Pajak terhadap kasus-kasus tertentu yaitu terhadap wajib pajak yang nyata-nyata atau berdasarkan hasil pemeriksaan tidak memenuhi kewajiban formal dan/atau kewajiban materiiil. Wajib pajak dalam rangka membuktikan kebenaran surat pemberituannya (SPT) dapat mengajukan beberapa alat bukti.

Undang-undang tidak mengatur secara tegas mengenai alat bukti apa yang harus ditunjukkan wajib pajak. Dalam praktek alat bukti yang sering ditunjukkan wajib pajak adalah alat bukti tulisan antara lain pembukuan yang dibuat oleh wajib pajak. Penyelesaian sengketa pajak pada lembaga keberatan, sangatlah berbeda dengan penyelesaian sengketa di muka pengadilan. Surat keberatan diputuskan oleh hakim doleansi (pejabat pajak yang diberi tugas untuk memutus surat keberatan), tanpa mengadakan sidang seperti yang dilakukan di pengadilan.

Pemberian keputusan atas surat keberatan didasarkan atas data yang diajukan oleh wajib pajak dan data yang ada pada

fiskus. Pemutusan sengketa dilakukan secara sepihak oleh “hakim” tunggal (pejabat pajak) yang notabene merupakan salah satu pihak yang berperkara. Keputusan atas surat keberatan dapat berupa menerima seluruhnya atau sebagian, menolak, menambah besarnya jumlah pajak yang terutang. Apabila surat keberatan diterima seluruhnya maka keputusan tersebut tidak perlu diberi alasan, cukup dinyatakan bahwa keberatan wajib pajak diterima. Tetapi apabila keputusan atas surat keberatan berisi menerima sebagian, menolak atau bahkan menambah besarnya jumlah pajak yang terutang maka keputusan tersebut biasanya disertai dengan alasan-alasan yang mendasarinya. Dalam hal wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

Penyelesaian sengketa pajak selain dapat diselesaikan melalui lembaga tidak murni yaitu lewat lembaga keberatan, juga dapat diselesaikan oleh lembaga pengadilan pajak murni (yudikatif). Rochmat Soemitro⁶⁶ menjelaskan, yang dimaksud peradilan administrasi murni adalah peradilan administrasi yang memenuhi syarat-syarat yang menyerupai peradilan yang dilakukan oleh pengadilan. Ciri khas suatu peradilan administrasi murni adalah adanya hubungan segitiga antara para pihak dan badan atau pejabat yang mengadili. Badan atau pejabat yang mengadili merupakan badan atau pejabat tertentu dan terpisah. Tertentu artinya badan atau pejabat tersebut ditentukan oleh undang-undang atau ditentukan oleh peraturan lain yang setingkat. Terpisah, artinya badan atau pejabat yang melakukan pengadilan tidak merupakan salah satu pihak atau termasuk salah satu pihak maupun di bawah pengaruh salah satu pihak, sehingga badan atau pejabat yang mengadili perkara itu berada di atas para pihak.

⁶⁶ Rochmat Soemitro, *Ibid*, hlm.50.

Ada dua upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh melalui pengadilan pajak yaitu banding dan gugatan. Upaya banding dapat dilakukan, apabila wajib pajak tidak dapat menerima keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang. Pasal 1 ayat (6) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 memberi definisi mengenai banding sebagai berikut:

“Banding adalah upaya hukum yang dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku “.

Undang-undang memberi beberapa syarat yang harus dipenuhi wajib pajak dalam mengajukan surat banding. Persyaratan pengajuan banding diatur dalam Pasal 27 Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 Jo. UU Nomor 16 tahun 2009. Syarat-syarat tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Permohonan banding harus diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada Pengadilan Pajak;
- 2) Tenggang waktu pengajuan banding adalah 3 (tiga) bulan, perhitungan ini dimulai sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding (keputusan atas keberatan), sampai dengan tanggal surat banding dikirim oleh pemohon banding. Apabila surat permohonan banding diajukan lewat dari jangka waktu tersebut, permohonan tersebut akan ditolak kecuali apabila pemohon banding dapat memberi alasan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaannya (*force majeure*). Berdasarkan alasan tersebut, jangka waktu tersebut dapat dipertimbangkan oleh majelis atau hakim tunggal;
- 3) Terhadap satu keputusan diajukan satu surat banding;

- 4) Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal terima surat keputusan yang di banding;
- 5) Surat banding harus dilampiri salinan keputusan yang di banding; dan
- 6) Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

Selain upaya hukum banding, jalur penyelesaian sengketa yang dapat diambil wajib pajak melalui pengadilan pajak adalah gugatan. Berdasarkan bunyi Pasal 1 Ayat (7) Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002, yang dimaksud Gugatan adalah:

“Upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku”.

Gugatan harus diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan diajukan hanya kepada pengadilan pajak. Gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterimanya pelaksanaan penagihan atau keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat. Jangka waktu pengajuan gugatan dibedakan menjadi dua, yaitu jangka waktu pengajuan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak dan jangka waktu pengajuan gugatan terhadap keputusan-keputusan yang dapat diajukan gugatan. Jangka waktu pengajuan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan.

Jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap keputusan-keputusan yang dapat diajukan gugatan adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima keputusan yang dapat

digugat. Jangka waktu sebagaimana tersebut masih dapat dipertimbangkan apabila jangka waktu tersebut tidak terpenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat. Perpanjangan jangka waktu tersebut adalah 14 (empat belas) hari yang dihitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat. Pengajuan gugatan pajak tidak menunda dan/atau menghalangi dilaksanakannya penagihan pajak atau kewajiban perpajakan.

Putusan Pengadilan Pajak bersifat final, upaya hukum kasasi tidak dikenal dalam penyelesaian sengketa ini. Dalam hal wajib pajak masih merasa belum puas atas keputusan pengadilan pajak, wajib pajak diberi kesempatan untuk melakukan upaya hukum luar biasa yaitu peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. PK hanya dapat diajukan satu kali kepada Mahkamah Agung melalui pengadilan pajak. Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagaimana yang tertuang dalam pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002:

- 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 dari yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan c (putusan pengadilan pajak yang berupa mengabulkan sebagian atau seluruhnya);
- 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.

10.4. Tinjauan Mengenai Pengadilan Pajak

Pengadilan Pajak dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dengan tujuan untuk menyelesaikan sengketa pajak. Sengketa pajak adalah sengketa 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. Dalam menyelesaikan sengketa pajak, pengadilan pajak mengacu pada ketentuan-ketentuan yang dibuat berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang pengadilan pajak. Beberapa ketentuan tersebut perlu diketahui oleh wajib pajak dalam mempersiapkan gugatan atau pengajuan banding ke pengadilan pajak.⁶⁷

Pengadilan pajak diperlukan untuk menyelesaikan sengketa pajak dikarenakan visi dari pengadilan pajak itu sendiri, yaitu bebas, mandiri, tidak memihak dan terpercaya dalam menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan serta rasa keadilan masyarakat yang berwibawa dan diakui dunia. Sehingga setiap sengketa pajak yang ada dapat diputuskan secara adil dan memiliki kepastian hukum.

Pengadilan Pajak didirikan dengan suatu asumsi bahwa upaya peningkatan penerimaan pajak pusat dan daerah, bea masuk dan cukai, dan pajak daerah dalam prakteknya terkadang dilakukan tanpa adanya peningkatan keadilan terhadap para wajib pajak itu sendiri. Karenanya masyarakat dalam hal ini para wajib pajak seringkali merasakan bahwa peningkatan kewajiban perpajakan atau bea tidak memenuhi asas keadilan, sehingga

⁶⁷ Sekretariat Negara Republik Indonesia, *Buku Saku Untuk Memahami Prosedur Dalam Pengadilan Pajak Cetakan Kedua*, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2008, hlm.ii.

menimbulkan berbagai sengketa antara instansi perpajakan dengan pihak wajib pajak. Untuk mempermudah penyelesaian sengketa perpajakan, dirasakan adanya suatu kebutuhan untuk mendirikan suatu badan peradilan khusus untuk menanganinya.

Disahkannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menggantikan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, maka Pengadilan Pajak menjadi suatu lembaga strategis untuk menyelesaikan sengketa pajak tersebut dan diharapkan dapat mendorong masyarakat wajib pajak dan aparat hukumnya untuk menerapkan penegakan supremasi hukum perpajakan. Pengadilan Pajak yang ditetapkan dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan Kekuasaan Kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan dalam sengketa pajak.

Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan, bahwa:

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak.”

Pengadilan Pajak dalam melaksanakan tugasnya dibantu oleh Sekretariat Pengadilan Pajak yang ditetapkan dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 83 Tahun 2003, tanggal 4 November 2003 tentang Sekretariat Pengadilan Pajak dan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 24/KMK.01/2004 Tanggal 14 Januari 2004 tentang Organisasi dan Tata Kerja Sekretariat Pengadilan Pajak.

Pengadilan Pajak yang dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tersebut adalah Badan Peradilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa

kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dimuat dalam Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 27 Tahun 2002, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189, mulai berlaku sejak tanggal diundangkannya Undang-Undang tersebut, yaitu pada tanggal 12 April 2002. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tersebut tidak dibentuk begitu saja, akan tetapi dibentuk berdasarkan pertimbangan dasar dan peraturan perundang-undangan yang dijadikan rujukan dalam pembuatan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tersebut.

Adapun dasar hukum dibentuknya Pengadilan Pajak di Indonesia adalah:

- 1) Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 Amandemen, yang berbunyi:
“Presiden memegang kekuasaan membentuk undang-undangan dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat”.
- 2) Pasal 20 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 Amandemen, yang berbunyi:
 - (1) Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk undang-undang.
 - (2) Setiap rancangan undang-undang dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden untuk mendapat persetujuan bersama.
 - (3) Jika rancangan undang-undang itu tidak mendapat persetujuan bersama, rancangan undang-undang itu tidak boleh diajukan lagi dalam persidangan Dewan Perwakilan Rakyat masa itu.
 - (4) Presiden mengesahkan rancangan undang-undang yang telah disetujui bersama untuk menjadi undang-undang.”
- 3) Pasal 24 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 Amandemen, yang berbunyi:

- (1) Kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan.
- (2) Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan Peradilan Umum, lingkungan Peradilan Agama, lingkungan Peradilan Militer, lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi.

Pengadilan Pajak yang ada sekarang ini dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 mencantumkan pengertian Pengadilan Pajak sebagai berikut:

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak”.

Berdasarkan pengertian tersebut, Pengadilan Pajak merupakan lembaga peradilan yang dipergunakan sebagai sarana bagi masyarakat selaku wajib pajak atau penanggung pajak untuk mendapatkan keadilan di bidang perpajakan.

Kewenangan Pengadilan Pajak adalah untuk memutus perkara mengenai sengketa pajak. Mengenai kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tidak menyebutkan secara tegas dimanakah posisi Pengadilan Pajak. Beberapa pasal yang terdapat dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang tidak langsung terkait dengan kedudukan Pengadilan Pajak, antara lain sebagai berikut:

1. Pasal 2:

“Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.”

2. Pasal 33:

“Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak”

Penjelasan Pasal 33 menyatakan bahwa pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam pemeriksaan atas sengketa pajak. Oleh karenanya putusan pengadilan pajak tidak dapat diajukan gugatan ke pengadilan umum, peradilan tata usaha negara atau badan peradilan lainnya, kecuali putusan berupa “tidak dapat diterima” yang menyangkut kewenangan atau kompetensi.

3. Pasal 77:

- (1) Putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum yang tetap.
- (2) Pengadilan pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas gugatan berkenaan dengan permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (2).
- (3) Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan pengadilan pajak kepada Mahkamah Agung.

Berdasarkan ketentuan tersebut maka dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:⁶⁸

- a) Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman;
- b) Pengadilan Pajak berada di bawah Mahkamah Agung;
- c) Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam sengketa pajak;
- d) Pengadilan Pajak tidak mengenal badan peradilan tingkat banding dan kasasi; dan
- e) Mahkamah Agung berwenang mengadili sengketa pajak dalam proses Peninjauan Kembali.

⁶⁸ Galang Asmara, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*, LaksBang Pressindo, Yogyakarta, 2006), hlm. 93.

10.5. Upaya Hukum Peradilan Pajak, Putusan Lembaga Peradilan Pajak dan Berakhirnya Sengketa Pajak

10.5.1. Upaya Hukum Peradilan Pajak

Berikut ini merupakan upaya-upaya hukum yang dapat ditempuh dalam peradilan pajak:

1) Keberatan

Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang diperuntukkan bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan dan kebenaran terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat dalam melakukan penagihan pajak. Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak tertuju pada materi atau isi dari bentuk perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dan pemotong atau pemungutan pajak, berupa:

1. Jumlah kerugian;
2. Jumlah besarnya pajak;
3. Pemotongan atau pemungutan pajak;
4. Penetapan tarif pajak;
5. Penerapan persentase norma penghitungan penghasilan neto;
6. Penerapan sanksi administrasi;
7. Penerapan penghasilan tidak kena pajak;
8. Perhitungan pajak penghasilan dalam tahun berjalan; dan
9. Penghitungan kredit pajak.

Bentuk-bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak yang dapat diajukan keberatan terdiri dari:

1. Surat pemberitahuan pajak terutang;
2. Surat ketetapan pajak;
3. Surat ketetapan pajak kurang bayar;
4. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan;
5. Surat ketetapan pajak lebih bayar;
6. Surat ketetapan pajak nihil;
7. Surat tagihan pajak.

Bentuk perbuatan hukum dari pemotong atau pemungutan pajak dalam melakukan pemotongan atau pemungutan pajak adalah memberikan bukti pemotongan atau pemungutan pajak kepada wajib pajak yang dikenakan pemotongan atau pemungutan pajak. Apabila bukti pemotongan atau pemungutan pajak tidak diberikan kepada wajib pajak tersebut, pemotong atau pemungut pajak pada hakikatnya telah melakukan pelanggaran hukum pajak karena bukti pemotongan atau pemungutan pajak merupakan hak wajib pajak untuk mendapatkannya dari pemotong atau pemungut pajak. Sebaliknya, pemotong atau pemungut pajak mempunyai kewajiban untuk memberikan bukti pemotongan atau pemungutan pajak kepada wajib pajak yang bersangkutan.

2) Banding

Upaya hukum banding merupakan kelanjutan dari upaya hukum keberatan. Dalam arti, tidak ada banding sebelum melalui keberatan karena yang diajukan banding adalah Surat Keputusan Keberatan (SKP) sebagai bentuk penyelesaian sengketa pajak di tingkat lembaga keberatan. Banding sebagai upaya hukum hanya bersifat upaya hukum biasa yang memberi peluang untuk mempersoalkan surat keputusan keberatan di tingkat lembaga peradilan pajak. Pasal 1 angka 16 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak memberikan pengertian Banding sebagai berikut:

“Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundangundangan perpajakan yang berlaku”.

3) Gugatan

Berdasarkan Pasal 1 angka 7 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak menjelaskan bahwa gugatan merupakan upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Gugatan sebagai upaya hukum biasa berbeda dengan banding karena banding dapat menanggihkan keputusan keberatan sehingga tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Dalam upaya hukum gugatan yang digugat bukan surat keputusan keberatan dari Direktorat Jenderal Pajak melainkan keputusan pejabat pajak yang terkait dengan penagihan pajak.

Gugatan hanya diperuntukkan bagi wajib pajak atau penanggung pajak untuk melawan surat tagihan pajak maupun keputusan yang terkait dengan pelaksanaan penagihan secara paksa yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan hukum pajak. Dalam arti, pejabat pajak dalam proses gugatan selalu dalam kedudukan sebagai pihak tergugat dan wajib pajak atau penanggung pajak selalu berada dalam kedudukan sebagai penggugat. Objek gugatannya adalah pajak yang belum terbayar, penerapan sanksi administrasi, penerapan tarif pajak dan perhitungan kredit pajak.

Objek gugatan tersebut dapat tercantum dalam surat tagihan pajak, surat keputusan pembetulan, surat keputusan penagihan seketika dan sekaligus, surat paksa, dan surat keputusan pembetulan, surat keputusan sebagai pelaksanaan surat paksa dalam arti surat tagihan pajak, surat keputusan pembetulan, surat keputusan penagihan seketika dan sekaligus, surat paksa dan surat keputusan sebagai pelaksanaan surat paksa bukan merupakan objek

gugatan melainkan hanya memuat objek sengketa yang diperkenankan untuk diajukan gugatan.

Berikut ini merupakan persyaratan yang harus dipenuhi untuk melakukan suatu gugatan dalam perpajakan:

- a. Gugatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
- b. Surat gugatan itu ditujukan kepada Lembaga Peradilan Pajak;
- c. Surat gugatan memuat alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal diterima surat tagihan pajak atau keputusan yang digugat;
- d. Surat gugatan melampirkan salinan dokumen yang digugat;
- e. Surat gugatan diajukan dalam jangka waktu yang telah ditentukan kecuali berada dalam keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*); dan
- f. Apabila surat gugatan dibuat dan ditandatangani oleh kuasa hukum penggugat, gugatan itu harus disertai surat kuasa khusus yang sah.

Menurut Muhammad Djafar Saidi⁶⁹, secara yuridis mengenai persyaratan gugatan yang dibahas sebelumnya suatu gugatan seyogyanya berisikan atau memuat hal-hal mengenai:

1. Identitas para pihak yang bersengketa, baik penggugat maupun tergugat yang meliputi nama, pekerjaan, nomor pokok, wajib pajak atau nomor pokok pengusaha kena pajak (kecuali pejabat pajak), alamat dan kedudukan;
2. Fundamentum petendi (posita) yakni uraian mengenai alasan-alasan pengajuan gugatan, baik alasan-alasan

⁶⁹ Muhammad Djafar Saidi, *Op cit*, hlm. 194.

berdasarkan keadaan maupun alasan-alasan berdasarkan hukum; dan

3. Petitum, yaitu hal-hal yang dimohonkan oleh penggugat agar dapat dikabulkan dalam persidangan.

4) Peninjauan Kembali

Peninjauan kembali (PK) adalah upaya hukum luar biasa yang dapat digunakan oleh para pihak yang bersengketa untuk melawan putusan lembaga peradilan pajak yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Upaya hukum peninjauan kembali ke Mahkamah Agung dilakukan setelah tidak ada titik temu di Lembaga Peradilan Pajak. Peninjauan Kembali merupakan upaya hukum baru di lingkungan lembaga peradilan pajak. Pada saat masih Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) maupun Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP), upaya hukum peninjauan kembali ini tidak dikenal. Hal ini dikarenakan kedua lembaga peradilan pajak tersebut tidak berpuncak ke Mahkamah Agung. Hal tersebut diatur dalam Pasal 77 sampai dengan Pasal 92 Undang-Undang Lembaga Peradilan Pajak yang mengatur mengenai upaya hukum peninjauan kembali.⁷⁰

10.5.2. Putusan Lembaga Peradilan Pajak

M. Natsir Asnawi⁷¹ mendefinisikan putusan sebagai kesimpulan atau pernyataan hakim yang dituangkan dalam suatu putusan dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum untuk mengakhiri persengketaan di antara para pihak. Putusan yang diambil dapat merupakan putusan mutlak (*unanimous decision*) ataupun putusan yang didasarkan pada suara terbanyak (*majority decision*). Sudikno Mertokusumo mengatakan bahwa putusan adalah suatu pernyataan yang oleh hakim sebagai pejabat

⁷⁰ M. Natsir Asnawi, *Hermeneutika Putusan Hakim*, Cetakan Pertama UII Press, Yogyakarta, 2014), hlm. 15.

⁷¹ *Ibid*, hlm. 16.

negara yang diberi wewenang untuk itu, diucapkan di persidangan dan bertujuan untuk mengakhiri atau menyelesaikan suatu perkara atau sengketa antara para pihak. M. Yahya Harahap menyatakan bahwa putusan adalah suatu penetapan oleh majelis atau hakim tunggal yang berisi penyelesaian sengketa yang dipersengketakan melalui lembaga peradilan.

Dari pemaparan tersebut maka dapat disimpulkan bahwa putusan adalah pernyataan hakim yang dituangkan dalam bentuk tertulis berisi kesimpulan dalam perkara yang dipersengketakan di lembaga peradilan dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum. Pengambilan putusan oleh hakim dilakukan setelah seluruh tahap pembuktian selesai dan para pihak telah mengajukan kesimpulannya masing-masing. Sebelum memutus perkara tersebut, majelis hakim akan melakukan musyawarah majelis untuk mendiskusikan dan menyimpulkan perkara tersebut. Dalam musyawarah majelis, paling tidak majelis hakim akan melakukan dua hal, yaitu:

1. Menetapkan Pihak Mana yang Berhasil Membuktikan dan Pihak Mana yang Tidak Berhasil Membuktikan

Pada tahapan ini, tiap hakim anggota majelis akan mengemukakan pendapatnya mengenai keseluruhan fakta yang terungkap di persidangan setelah masing-masing pihak diberi kesempatan yang sama untuk membuktikan dalil-dalilnya. Masing-masing hakim anggota majelis akan mempelajari dengan seksama kesimpulan yang diajukan para pihak. Dalam bahasa hukum, masing-masing hakim mengkonstair fakta-fakta sebagai jalan menetapkan hukumnya. Setelah fakta-fakta tersebut dikemukakan, maka selanjutnya tiap hakim akan mengajukan konklusinya.

2. Menetapkan Hak-Hak dan Hubungan Hukum diantara Para Pihak

Konklusi hakim yang diambil berdasarkan fakta-fakta tadi dapat berupa menetapkan siapa berhak atas apa (*who*

belong to what) juga menetapkan hubungan hukum di antara para pihak. Putusan peradilan pajak adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh hakim sebagai akhir dari penyelesaian sengketa pajak dan merupakan manifestasi dari kewenangannya. Sekalipun putusan merupakan manifestasi tanggung jawab hakim dalam memeriksa sengketa pajak, putusan sela bukan putusan akhir dari pemeriksaan sengketa pajak melainkan bagian dari putusan akhir kelak, mengingat putusan itu harus objektif dengan tidak membedakan para pihak yang bersengketa.

Lembaga Peradilan Pajak sebagai lembaga peradilan khusus dalam lingkungan peradilan tata usaha negara berwenang menerbitkan putusan sebelum berakhir pemeriksaan dan setelah berakhir pemeriksaan. Putusan tersebut dapat berupa putusan sela dan putusan akhir. Kedua putusan tersebut merupakan produk hukum yang diterbitkan oleh lembaga peradilan pajak dalam kaitan penyelesaian sengketa pajak. sekalipun sebagai produk hukum lembaga peradilan pajak, keduanya memiliki kesamaan dan perbedaan secara prinsipil.

Putusan sela diterbitkan oleh lembaga peradilan pajak dan diterbitkan karena adanya gugatan berkenaan dengan permohonan penundaan tindak lanjut penagihan pajak selama pemeriksaan sengketa pajak berlangsung sampai ada putusan akhir. Putusan sela adalah putusan yang diterbitkan dengan tujuan mempermudah pemeriksaan sengketa pajak sebelum ada putusan akhir. Putusan sela bertujuan untuk memperlancar pemeriksaan dan penyelesaian sengketa pajak yang sementara dalam persidangan bukan untuk mengakhiri sengketa pajak. Lembaga peradilan pajak berwenang pula menerbitkan putusan akhir.

Putusan akhir adalah putusan lembaga peradilan pajak yang sifatnya mengakhiri sengketa pajak yang diajukan oleh pemohon banding atau penggugat untuk mendapat keadilan dan

kebenaran atas sengketa. Menurut Sudikno Mertokusumo, sifat putusan akhir adalah sebagai berikut:

- 1) Putusan yang bersifat menghukum (*condemnatoir*), yaitu putusan yang memuat hukuman kepada pihak yang dikalahkan agar memenuhi kewajiban sebagaimana yang dimohonkan oleh pihak pemenang;
- 2) Putusan yang bersifat menciptakan (*constitutif*), yaitu putusan yang menciptakan atau meniadakan keadaan hukum; dan
- 3) Putusan yang bersifat menerangkan (*declaratioir*), yaitu putusan yang bersifat menerangkan atau menyatakan apa yang sah.

Ketiga sifat putusan tersebut di atas dimiliki oleh putusan akhir Lembaga Peradilan Pajak.

10.5.3. 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:

- 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;
- 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:

1. Surat pemberitahuan pajak terutang;
2. Surat ketetapan pajak daerah;
3. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar;
4. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan;
5. Surat ketetapan pajak daerah lebih bayar;
6. Surat ketetapan pajak daerah nihil;
7. Surat tagihan pajak daerah;
8. Surat paksa;
9. Surat keputusan keberatan;
10. Putusan banding;
11. Putusan gugatan; dan
12. 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 pajak. Surat paksa boleh ditindaklanjuti dengan perbuatan hukum yang diperbolehkan oleh hukum pajak dalam bentuk sebagai berikut:

- 1) Surat keputusan penyitaan barang-barang milik wajib pajak atau penanggung pajak;
- 2) Surat keputusan lelang;
- 3) Surat keputusan pencegahan; dan
- 4) Surat keputusan penyanderaan.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU:

- Abdul Halim, Icuk Rangga Bawono, & Amin Dara, *Perpajakan, Konsep, Aplikasi, Contoh, dan Studi Kasus*, Salemba Empat, Jakarta, 2017.
- Badudu, Zein, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994.
- Gusfahmi, *Pajak Menurut Syariah*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2011.
- Hadi, Moeljo, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Jurusita Pajak Pusat Dan Daerah*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1998.
- Iswawan Indra, *Memahami Reformasi Perpajakan*, PT.Gramedia, Jakarta, 2001.
- Jacques Malherbe, ed., *Tax Amnesties*, Kluwer Law, Alphen Aan den Rijn, 2011.
- Lumbantoruan, Sophar, *Akuntansi Pajak*, PT. Grasindo, Jakarta, 2006.
- Mardiasmo, *Perpajakan*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, 2013.
- _____, *Perpajakan Edisi Terbaru 2016*, Andi Offset, Yogyakarta, 2016.
- Muda Markus dan Lalu Hendry Yujana, *Pajak Penghasilan*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2002, hlm 181.
- Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Ed. 1 PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2007.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Cetakan Pertama, Buku Litera Yogyakarta, Yogyakarta, 2014.
- Nufransa Wira Sakti dan Asrul Hidayat, *Tax Amnesty Itu Mudah*, Visimedia, Jakarta, 2016.

- Muttaqin, Zainal, *Tax Amnesty Di Indonesia*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2013.
- Priantara, Diaz, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2013.
- _____, *Akuntansi Perpajakan*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2015.
- Prakosa, Kesit Bambang, *Pajak dan Retribusi Daerah*, UII Press, Yogyakarta, 2005.
- R, Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Rafika Aditama, Bandung, 2003.
- Resmi, Siti, *Perpajakan : Teori & Kasus*, Salemba Empat, Jakarta, 2017.
- Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Kughianti, *Asas dan Dasar Perpajakan*, edisi revisi: PT Refika Aditama, Bandung, 2004.
- Suandi, Erly, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2000.
- _____, *Hukum Pajak Edisi Terbaru*, Salemba Empat, Jakarta, 2011.
- Soemitro, Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan*, PT. Eresco, Bandung, 1987.
- Sudirman, Rismawati, Antong Amiruddin, *Perpajakan*, Empat Dua Media, Malang, 2012.
- Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Pustaka Magister, Semarang, 2012.
- Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2009.
- Sudarsono, *Kamus Hukum*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 2007.
- Suharno, *Panduan Praktis Amnesti Pajak Indonesia*, Kompas Media Nusantara, Jakarta, 2016.
- Sitorus, Grace Maria Y, *Himpunan Peraturan Tax Amnesty*, Antara Publishing, Jakarta, 2016.
- Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Teori Dan Isu*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2006.

Sekretariat Negara Republik Indonesia, *Buku Saku Untuk Memahami Prosedur Dalam Pengadilan Pajak Cetakan Kedua*, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2008.

Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, ed.10 Buku 1 Salemba Empat, Jakarta, 2011.

JURNAL:

Adolf B. Heatubun dan Robert Tambunan, “Analisis Kemampuan Kontribusi Pajak Bumi Dan Bangunan di Kabupaten Kampar, Provinsi Riau,” *Jurnal Ekonomi* vol 9 No. 2, Desember 2010, Jakarta.

Adi Nugroho, Rahman, dan Zulaikha. 2012. “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kemauan Untuk Membayar Pajak Dengan Kesadaran Membayar Pajak sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pajak Orang Pribadi Yang Melakukan Pekerjaan bebas yang Terdaftar di KPP Pratama Semarang Satu)”. *Diponegoro Journal Of Accounting*. Vol.1 No 2.

Ekawati, Liana dan Radianto, Wirawan Endro Dwi. 2008. *Survey Pemahaman dan Kepatuhan Wajib Pajak Usaha Kecil dan Menengah di Kota Yogyakarta*. *Jurnal Teknologi & Manajemen Informatika*, Volume 6 Edisi Khusus September.

Pancawati Hardiningsih, 2011. *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kemauan Membayar Pajak (The Factors That Influence The Willingness To Pay The Tax*. *Dinamika Keuangan dan Perbankan*, Nopember, Hal : 126-142 ISSN: 1979-4878.

Suhartono, “Analisis Pajak Pengampunan (Tax Amnesty) Atas Harta Dalam Negeri Menggunakan Ms. Access Programming”, *Perspektif*, Vol. 15 No. 1 Maret 2017.

- Darussalam “Tax Amnesty: Upaya Transisi Menuju Era Transparansi Perpajakan Global” Inside Tax Media Tren Perpajakan, Edisi 29, Maret 2015.
- Junpath, Sachin Vir.”Multiple Tax Amnesties and Compliance in South Africa” Durban University of Technology, Afrika Selatan, 2013.
- Marlherbe, Jaques. “Tax Amnesties” wolters Kluwer Law and Business, United stated of America, 2011.
- Luitel, H., S,. “Essay on Value Added Tax Evasion and Tax Amnesty” Departement of Economics Morgantown, West Virginia, 2005.
- Santoso, Urip, dan Justina Setiawan “Pengampunan Pajak Tax amnesty dan Pelaksanaanya di Beberapa Negara” Jurnal Perspektif Bagi Pebisnis Indonesia 11, 1-2, 2009.

INTERNET/SUMBER LAINNYA:

- Yustinus Prastowo, Sejarah Pajak dan Peradaban Pendasaran Filosofis bagi Paradigma Baru Kebijakan Pajak, disampaikan dalam acara diskusi “Ngaji Pajak” yang diselenggarakan oleh CITA (Center for Indonesia Taxation Analysis).
- Buku Panduan Perpajakan Bendahara Pemerintah, diakses pada laman:<http://spi.uin-alauddin.ac.id/wp-content/uploads/2016/09/9-BEA-MATERAI.pdf>,
- Heru Tjaraka, Modul Hukum Pajak, tersedia pada laman: <http://repository.ut.ac.id/3845/1/EKSI4202-M1.pdf>.
- Edukasi Pajak, Mengapa Masyarakat Perlu Terlibat Dalam Amnesti Pajak, diunduh pada laman: https://edukasi.pajak.go.id/images/buku_pt/Materi_Terbuka/BAB_XI.

TENTANG PENULIS



Dr. Hj Dwi Ratna Kartikawati, SH, MKn, MBA.

Lahir di Mojokerto, 4 April 1964, dibesarkan dan menempuh pendidikan Sekolah Dasar, Sekolah Menengah Pertama, Sekolah Menengah Atas, dan fakultas Perikanan Universitas Dr. Sutomo di Surabaya.

Kariernya sebagai Praktisi dan Akademisi Hukum dimulai sejak menetap di Tasikmalaya dengan Menempuh Pendidikan Sarjana S1 di STHG (Sekolah Tinggi Hukum Galunggung), Magister Kenotariatan S2 Universitas Diponegoro (UNDIP), Magister Bisnis Administrasi (MBA) di Universitas Dr. Sutomo Surabaya, serta memperoleh Gelar Doktor (Dr.) Hukum pada Program Pasca Sarjana S3 di Universitas Islam Bandung (UNISBA).

Penulis aktif menjalankan profesi Sebagai Notaris di Tasikmalaya sejak tahun 2008 sampai sekarang, juga Sebagai Dosen dengan jabatan sebagai Ketua Jurusan (Kabag) Hukum Bisnis pada Fakultas Hukum Universitas Krisnadwipayana, Jakarta. Yang mengampu mata kuliah: Hukum Kontrak, Hukum Bisnis, Hukum Alternatif Penyelesaian Sengketa (APS) di Luar Pengadilan, Hukum Waris Perdata, Hukum Lingkungan

Nasional dan Internsional, Hukum Agraria, dan Masalah Hukum Tanah dan Kepulauan.

Untuk memberikan sumbangsih pada bidang Penelitian dan Perkembangan Ilmu Hukum, Penulis juga aktif melakukan Riset dan menuangkannya dalam bentuk Buku, Jurnal, Penelitian Mandiri, maupun sebagai Pemateri pada berbagai seminar. Penulis sering dimintai keterangan oleh Lembaga-Lembaga Pemerintah maupun Kepolisian sebagai Saksi Ahli pada Hukum Perdata.

Selain aktif dalam bidang Hukum dengan kemampuannya dalam bidang Bisnis dan Sosial penulis aktif sebagai Komisaris RS Umum Prastya Bunda di Tasikmalaya dan PT. Cahaya Kartika Setya, Serta aktif sebagai Pengurus pada beberapa organisasi social dan profesi diantaranya : INI (Ikatan Notaris Indonesia), IPPAT (Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah), Pengurus Nasional Masyarakat Peduli Perumahan dan Pemukiman Indonesia (PN-MP3I), Pengurus Masyarakat Peduli Iklim Geografis (Tanaman Kopi), Anggota Himpunan Kelompok Tani Indonesia (HKTI), Pengurus Himpunan Nelayan Seluruh Indonesia (HNSI).