

# Hukum Pajak

Teori, Analisis, dan Perkembangannya

Sejalan dengan perkembangan hukum pajak yang sangat cepat dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). KUP merupakan peletak dasar pembaruan hukum pajak (*tax reform*) di Indonesia, dan berakhirnya hukum pajak warisan Belanda. Ketentuan KUP telah banyak membawa perubahan yang sangat mendasar menyangkut landasan filosofis pemungutan pajak, sistem pemungutan, asas pemungutan, jenis pajak, dan upaya hukum yang disediakan. Hal demikian berbanding terbalik dengan hukum pajak yang berlaku sebelumnya. Sehingga perlu diketahui oleh para mahasiswa, akademisi, praktisi hukum, serta peminat dan pengamat hukum pajak. Khususnya persoalan hukum pajak yang banyak muncul berkaitan dengan utang pajak, keberatan pajak, penagihan pajak, dan pajak daerah.

Buku *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya* layak untuk dibaca oleh para mahasiswa serta peminat kajian bidang ekonomi, sosial, hukum, dan politik, serta kalangan umumnya dan mereka yang tertarik mempelajari hukum pajak. Untuk itu dilengkapi dengan lampiran Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Materi yang dibahas dalam buku ini mencakup:

- Bab 1 Pendahuluan
- Bab 2 Sumber-Sumber Penerimaan Negara Pajak dan Bukan Pajak
- Bab 3 Landasan Filosofis dan Konstitusional dalam Pemungutan Pajak
- Bab 4 Asas dan Dasar Pembenaan Pemungutan Pajak
- Bab 5 Pengenaan Pajak
- Bab 6 Hukum Pajak
- Bab 7 Utang Pajak dan Penagihannya
- Bab 8 Fungsi Pajak, Jenis Pajak, dan Sistem Pemungutan Pajak
- Bab 9 Subjek Pajak, Objek Pajak, Wajib Pajak, dan Penanggung Pajak
- Bab 10 Jenis-Jenis Pajak
- Bab 11 Hak Wajib Pajak, Kewajiban Wajib Pajak, Hak Fiskus, dan Kewajiban Fiskus
- Bab 12 Keberatan Pajak



PT RAJAGRAFINDO PERSADA  
Jl. Raya Leuwilinggung No. 112  
Kel. Leuwilinggung, Kec. Tapos, Kota Depok 16456  
Telp 021-84311162  
Email: rajapers@rajagrafindo.co.id  
www.rajagrafindo.co.id

RAJAWALI PERS  
DIVISI BUKU PERGURUAN TINGGI



Hukum Pajak  
Teori, Analisis, dan Perkembangannya

Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.



Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.

# Hukum Pajak

Teori, Analisis, dan Perkembangannya

# Hukum Pajak

Teori, Analisis, dan Perkembangannya





# Hukum Pajak

Teori, Analisis, dan Perkembangannya

Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.



RAJAWALI PERS  
Divisi Buku Perguruan Tinggi  
**PT RajaGrafindo Persada**  
DEPOK

Hak cipta 2020, pada penulis

---

Dilarang mengutip sebagian atau seluruh isi buku ini dengan cara apa pun, termasuk dengan cara penggunaan mesin fotokopi, tanpa izin sah dari penerbit

---

**01.2020.00303.02.02.003**

**Dr. H. Efendi Ibnususilo, S.H., M.H.**

**HUKUM PAJAK**

***Teori, Analisis, dan Perkembangannya***

---

xii, 380 hlm. 23 cm.

ISBN 978-623-231-474-0

---

Cetakan ke-2, Maret 2023

Cetakan ke-3, Agustus 2024

---

Hak penerbitan pada Rajawali Pers, Depok

---

Copy Editor : Risty Mirsawati

Setter : Eka Rinaldo

Desain cover : Tim Kreatif RGP

---

Dicetak di Rajawali Printing

---

**RAJAWALI PERS**

**PT RAJAGRAFINDO PERSADA**

Anggota IKAPI

*Kantor Pusat:*

Jl. Raya Leuwinanggung, No.112, Kel. Leuwinanggung, Kec. Tapos, Kota Depok 16456

Telepon : (021) 84311162

E-mail : [rajapers@rajagrafindo.co.id](mailto:rajapers@rajagrafindo.co.id)

<http://www.rajagrafindo.co.id>

*Perwakilan:*

**Jakarta**-16456 Jl. Raya Leuwinanggung No. 112, Kel. Leuwinanggung, Kec. Tapos, Depok, Telp. (021) 84311162. **Bandung**-40243, Jl. H. Kurdi Timur No. 8 Komplek Kurdi, Telp. 022-5206202. **Yogyakarta**-Perum. Pondok Soragan Indah Blok A1, Jl. Soragan, Ngestiharjo, Kasihan, Bantul, Telp. 0274-625093. **Surabaya**-60118, Jl. Rungkut Harapan Blok A No. 09, Telp. 031-8700819. **Palembang**-30137, Jl. Macan Kumbang III No. 10/4459 RT 78 Kel. Demang Lebar Daun, Telp. 0711-445062. **Pekanbaru**-28294, Perum De' Diandra Land Blok C 1 No. 1, Jl. Kartama Marpoyan Damai, Telp. 0761-65807. **Medan**-20144, Jl. Eka Rasmi Gg. Eka Rossa No. 3A Blok A Komplek Johor Residence Kec. Medan Johor, Telp. 061-7871546. **Makassar**-90221, Jl. Sultan Alauddin Komp. Bumi Permata Hijau Bumi 14 Blok A14 No. 3, Telp. 0411-861618. **Banjarmasin**-70114, Jl. Bali No. 31 Rt 05, Telp. 0511-3352060. **Bali**, Jl. Imam Bonjol Gg 100/V No. 2, Denpasar Telp. (0361) 8607995. **Bandar Lampung**-35115, Perum. Bilabong Jaya Blok B8 No. 3 Susunan Baru, Langkapura, Hp. 081299047094.



# TAX LAW

## **KATA SAMBUTAN**

**REKTOR UNIVERSITAS ISLAM RIAU**

**Prof. Dr. H. Syafrinaldi, S.H., M.C.L.**

Saya menyambut gembira dengan terbitnya buku *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, yang ditulis oleh salah satu dosen Hukum Administrasi Negara FH UIR. Paling tidak, inilah langkah lanjutan dari sebuah pengerjaan buku teks perkuliahan dari suatu mata pelajaran, di mana diharapkan hal ini dapat menjadi penyemangat bagi dosen lain, khususnya dosen di FH UIR untuk terus berkarya membuat sebuah buku.

Kajian Hukum Pajak merupakan kajian bidang keilmuan yang terus berkembang dari waktu ke waktu. Pajak merupakan beban yang diberikan negara kepada rakyat, oleh karena itu Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, mengamanahkan agar pajak dan pemungutan lain yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang. Sejak Indonesia merdeka undang-undang perpajakan nasional baru terbentuk pada tahun 1983, dengan diundangkannya UU No. 6 Tahun 1983, kemudian perubahan terakhir menjadi UU No. 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), KUP merupakan peletak dasar pembaruan hukum pajak (*tax reform*) Indonesia. Dengan KUP menjadi pangkal tolak dasar perubahan terhadap peraturan perundang-undangan sektoral perpajakan yang lainnya, termasuk hukum pajak peninggalan Belanda. Perubahan

tersebut mencakup asas dan dasar filosofis pemungutan pajak, serta landasan konstitusional pemungutan pajak di Indonesia.

Buku ini diharapkan dapat memberikan informasi dan manfaat bagi kalangan akademisi, praktisi, mahasiswa, dan masyarakat dalam memahami hukum pajak. Persoalan yang sering muncul dalam tatanan teori, contoh menyangkut utang pajak mulai kapan wajib pajak dikatakan memiliki utang pajak, konsep perikatan dalam hukum pajak yang diatur Buku III KUH Pdt. Sedangkan dalam tataran praktis persoalan penyelesaian sengketa pajak di lingkungan peradilan atau di luar peradilan (penyelesaian administrasi), dan implementasi *tax amnesty* yang tidak jarang mendatangkan ketidakadilan, serta beberapa persoalan tentang praktik upaya hukum dalam hukum pajak.

Banyaknya karya ilmiah, baik yang berbentuk jurnal, skripsi, tesis, ataupun disertasi, khususnya di bidang perpajakan terus dihasilkan oleh para mahasiswa dari tahun ke tahun. Hal itu juga terjadi di Provinsi Riau, yang memiliki lebih dari 10 Fakultas Hukum. Oleh karena itu, dengan terbitnya buku *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya* ini, tentu saja harus disambut dengan tangan terbuka dalam rangka memperluas khazanah keilmuan dan wawasan ilmu pengetahuan kita di bidang hukum pajak.

A grayscale image showing a wooden gavel with a metal head resting on a document. The document has the words 'TAX LAW' printed in a serif font. The background is slightly blurred, showing a grid pattern.

# TAX LAW

## PRAKATA

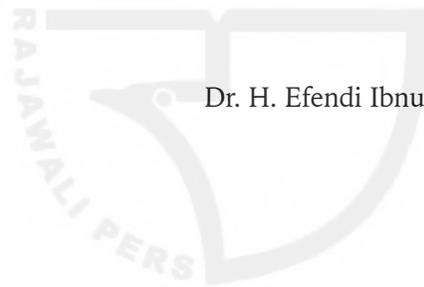
Berkat rahmat Allah Yang Maha Kuasa, bersyukur buku ini dapat diselesaikan dalam rentang waktu yang cukup lama, telah dicoba disusun secara sederhana dan sistematis yang bertujuan agar mudah dibaca, dipahami, dan dipraktikkan oleh para pejabat pemerintah yang diberikan kewenangan oleh peraturan perundang-undangan perpajakan, dalam melakukan pembinaan, pengawasan, dan penegakan hukum pajak. Dan juga perlu dibaca khususnya kepada para mahasiswa, baik di tingkat strata satu, strata dua, dan strata tiga.

Kiranya buku ini akan dapat memberikan manfaat pada para pembaca dan menambah wawasan tentang lingkup pajak, baik dari segi teoretis, filosofis, dan praktis, dengan penuh harapan semoga buku ini memperoleh tempat di hati para pembaca. Sisi lain juga diharapkan buku ini akan dapat memberikan sumbangsih terhadap perkembangan hukum pajak dalam tatanan teori dan praktik yang akhir-akhir ini mengalami perubahan yang mendasar dengan adanya *tax reform*, baik menyangkut sistem pemungutannya, asas yang digunakan, jenis pajak, maupun upaya hukum yang disediakan. Dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), sebagai tonggak awal peletak dasar pembaruan hukum pajak di Indonesia, dan berakhirnya hukum pajak warisan Belanda.

Sangat disadari bahwa buku ini tidaklah dapat menampung secara keseluruhan substansi hukum pajak, sehingga ke depan masih diperlukan pengkajian teori perpajakan lebih lanjut dan penyesuaian-penyesuaian mengikuti dinamika peraturan perundang-undangan perpajakan. Untuk itu, saran dan kritik demi kesempurnaan buku ini, kami diterima dengan mengucapkan banyak terima kasih, semoga Allah membalasnya.

Akhirnya kami mengucapkan terima kasih kepada Rajawali Pers Divisi Buku Perguruan Tinggi PT RajaGrafindo Jakarta yang telah bersedia menerbitkan buku ini.

Pekanbaru, 20 April 2020



Penulis

Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.



## DAFTAR ISI

<b>KATA SAMBUTAN</b> Rektor Universitas Islam Riau <i>Prof. Dr. H. Syafrinaldi, S.H., M.C.L.</i>	v
<b>PRAKATA</b>	vii
<b>DAFTAR ISI</b>	ix
<b>BAB 1 PENDAHULUAN</b>	1
A. Sejarah Pemungutan Pajak serta Perkembangannya di Indonesia	1
B. Masyarakat dan Pajak	10
C. Pengertian Pajak	15
D. Ciri-Ciri Pajak	18
E. Unsur-Unsur Pajak	21
F. Perbedaan antara Pajak dengan Retribusi	22
G. Pendekatan Pajak	23

<b>BAB 2</b>	<b>SUMBER-SUMBER PENERIMAAN NEGARA PAJAK DAN BUKAN PAJAK</b>	<b>43</b>
A.	Pajak dan Sumber Penerimaan Negara	43
B.	Hasil Perusahaan Negara	56
C.	Sumber-Sumber Lain	57
<b>BAB 3</b>	<b>LANDASAN FILOSOFIS DAN KONSTITUSIONAL DALAM PEMUNGUTAN PAJAK</b>	<b>59</b>
A.	Dasar Filosofis Pendekatan Pajak	59
B.	Tujuan Filosofis Pemungutan Pajak	71
C.	Dasar Konstitusional Pemungutan Pajak	74
<b>BAB 4</b>	<b>ASAS DAN DASAR PEMBENARAN PEMUNGUTAN PAJAK</b>	<b>79</b>
A.	Teori Pembenaran Negara Memungut Pajak	79
B.	Asas Sumber Pemungutan Pajak	85
C.	Asas-Asas dalam Pemungutan Pajak	88
<b>BAB 5</b>	<b>PENGENAAN PAJAK</b>	<b>91</b>
A.	Stelsel Pajak	91
B.	Pembentukan Undang-Undang Pajak	94
C.	Tarif Pajak	96
<b>BAB 6</b>	<b>HUKUM PAJAK</b>	<b>101</b>
A.	Ruang Lingkup Hukum Pajak	101
B.	Pengertian Hukum Pajak	105
C.	Tugas dan Fungsi Hukum Pajak	109
D.	Sumber Hukum Pajak	113
E.	Kedudukan Hukum Pajak	122
F.	Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Lainnya	126
G.	Tujuan Hukum Pajak	134

<b>BAB 7</b>	<b>UTANG PAJAK DAN PENAGIHANNYA</b>	<b>139</b>
	A. Utang Pajak	139
	B. Timbulnya Utang Pajak	141
	C. Hapusnya Utang Pajak	149
	D. Penagihan Pajak dengan Surat Paksa	155
	E. Penyitaan	161
	F. Penyanderaan ( <i>Gijzeling</i> )	164
<b>BAB 8</b>	<b>FUNGSI PAJAK, JENIS PAJAK, DAN SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK</b>	<b>169</b>
	A. Fungsi Pajak	169
	B. Jenis dan Sistem Pemungutan Pajak	179
	C. Sistem Pemungutan Pajak	182
<b>BAB 9</b>	<b>SUBJEK PAJAK, OBJEK PAJAK, WAJIB PAJAK, DAN PENANGGUNG PAJAK</b>	<b>187</b>
	A. Subjek Pajak	187
	B. Objek Pajak	194
	C. Wajib Pajak	214
	D. Penanggung Pajak	215
<b>BAB 10</b>	<b>JENIS-JENIS PAJAK</b>	<b>217</b>
	A. Pembagian Pajak Berdasarkan Siapa yang Berwenang untuk Melakukan Pemungutan Pajak	217
	B. Jenis dan Sifat Pajak Daerah Provinsi, Kabupaten/Kota	225
<b>BAB 11</b>	<b>HAK WAJIB PAJAK, KEWAJIBAN WAJIB PAJAK, HAK FISKUS, DAN KEWAJIBAN FISKUS</b>	<b>273</b>
	A. Hak Wajib Pajak	275
	B. Kewajiban Wajib Pajak	282

C. Hak Fiskus	285
D. Kewajiban Fiskus	288
<b>BAB 12 KEBERATAN PAJAK</b>	<b>293</b>
A. Syarat-Syarat Pengajuan Surat Keberatan Pajak	293
B. Pembuktian Surat Keberatan Pajak	297
C. Keputusan atas Surat Keberatan Pajak	298
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	<b>301</b>
<b>LAMPIRAN</b>	<b>307</b>
<b>BIODATA PENULIS</b>	<b>379</b>



## PENDAHULUAN

### A. Sejarah Pemungutan Pajak serta Perkembangannya di Indonesia

Penamaan pajak bila ditelusuri lebih jauh melalui pendekatan sejarah sudah lama dikenal sejak zaman sebelum Masehi, misalnya negara Cina dan Kerajaan Romawi telah menerapkan beban pemungutan pajak pada rakyat, yang hasilnya digunakan untuk membiayai belanja negara secara terus-menerus dan berkesinambungan. Kemudian diikuti oleh negara-negara lain, seperti Inggris, Belanda, Prancis, dan banyak negara lainnya, dengan pola pemungutan lebih tertib dan teratur, meskipun dengan pola dan sistem yang sangat sederhana.

Bila dikaji secara spesifik perihal sejarah pemungutan pajak di Indonesia belum ditemukan petunjuk mulai kapan pajak itu menjadi suatu pungutan yang diwajibkan oleh negara. Hanya saja sebelum kedatangan bangsa Eropa, kerajaan-kerajaan di Indonesia sudah mengenal pajak tanah, khususnya di wilayah-wilayah yang berpenduduk agraris, misalnya di Kerajaan Mataram, Kediri, Majapahit, dan Pajang. Tradisi pembayaran pajak pada wilayah agraris yang memiliki sifat tradisional dalam bentuk penyerahan tenaga yang disebut kerja rodi. Berbeda dengan wilayah-wilayah maritim yang memberlakukan perpajakan dengan cara pemajakan secara langsung dalam bentuk barang.

Peristilahan pajak bagi bangsa Indonesia bukan merupakan peristilahan yang asing, bahkan kata itu menjadi istilah yang sudah baku dalam bahasa Indonesia. Diperkirakan istilah pajak mulai dikenal sekitar abad ke-19 di Pulau Jawa saat dijajah oleh Inggris pada tahun 1811-1816. Terbukti adanya pungutan *Landrente* yang diciptakan oleh Thomas Stamford Raffles, yaitu Letnan Gubernur yang diangkat oleh Lord Minto, Gubernur Jenderal Inggris di India.<sup>1</sup> Pada tahun 1813 dikeluarkanlah peraturan *Landrete Stelsel* yang isinya bahwa sejumlah uang yang harus dibayar oleh pemilik tanah tiap tahunnya hampir sama besar jumlahnya.<sup>2</sup>

Pihak yang diberikan tugas untuk memungut pajak pada rakyat, seperti demang dan bekel, merekalah yang diberikan kewenangan oleh pihak kerajaan untuk memungut pajak. Hal inilah yang menyebabkan terjadinya penyimpangan, baik dalam proses pemungutan maupun dalam penggunaan hasil pajak. Proses pemungutan mengingat aturannya tidak jelas, maka terjadilah kesewenang-wenangan, misalnya dengan melipatgandakan besarnya pajak yang harus dibayar, sehingga sangat membebani rakyat. Demikian pula dalam penggunaan hasil pajak terjadi ketidakjelasan, waktu itu pajak hanya digunakan untuk kepentingan pihak kerajaan dan lingkungannya, sehingga pemanfaatan pajak belum dapat dirasakan secara langsung untuk kepentingan bersama.

Saat berlangsungnya penjajahan Belanda di mana pemerintahan VOC sudah melakukan pemungutan pajak secara langsung. Pemungutan tersebut dilakukan terhadap penduduk yang memiliki kemampuan, seperti di Batavia dan Maluku diberlakukan atas pajak rumah, pajak tanah, pajak hasil bumi, dan pajak usaha. Namun, dalam praktiknya pun VOC mengalami kesulitan dalam melakukan pemungutan pajak, di samping keterbatasan aparaturnya yang memadai, juga aturan yang menjadi pedoman dalam pemungutan pajak belum ada kejelasan. Sedangkan untuk para penduduk yang ada di Jawa pemungutan pajak dilakukan oleh VOC melalui penguasa setempat, misalnya pajak tanah dan hasil bumi. Pada masa pemerintahan Inggris sistem perpajakan yang berlaku di Jawa sudah direncanakan, oleh Thomas Stamford Raffles sebagai

---

<sup>1</sup>Angger Sigit Pramukti dan Fuady Primaharsya, *Pokok-Pokok Hukum Perpajakan*, (Yogyakarta: Pustaka Yustiba, 2015), hlm. 3.

<sup>2</sup>Tunggal Anshari Setia Negara, *Pengantar Hukum Pajak*, (Malang: Media Publishing, 2008), hlm. 3.

Gubernur Jawa masa itu (1811-1815), sebagai penguasa Barat pertama yang merancang sistem pajak. Sistem ini dikenal dengan sebutan pajak tanah (*landrent*).<sup>3</sup>

Dengan mencermati sejarah pemungutan pajak di Indonesia, maka dapatlah dikatakan bahwa perkembangan pemungutan pajak akan selalu sejalan dengan perkembangan tatanan masyarakat dan zamannya, seiring dengan perkembangan sosial, ekonomi, politik, dan ketatanegaraan suatu negara. Pada mulanya pajak hanya sebatas pemberian dari rakyat kepada raja, sebagai manifestasi kesimpatian rakyat pada kerajaan, bagi rakyat yang tergolong mampu menyumbangkan hartanya yang biasa disebut upeti, sedangkan bagi rakyat yang tidak mampu sebatas menyumbangkan tenaga yang disebut gotong royong atau kerja bakti. Pola kebersamaan antara rakyat dengan pimpinannya sudah lama berlangsung terjalin secara turun-temurun, sehingga ini menjadi tradisi hubungan yang sudah tertata secara harmonis antara rakyat dengan penguasa. Bahkan bagi mereka ada rasa kebanggaan serta kehormatan tersendiri apabila dirinya dimintai bantuan oleh pihak kerajaan untuk menyumbangkan harta maupun tenaganya.

Pemberian rakyat pada pihak kerajaan yang berupa harta atau tenaga diarahkan untuk kepentingan umum atau kepentingan bersama, seperti membuat jalan, jembatan, memelihara keamanan wilayah kerajaan dari ancaman musuh, membiayai berbagai kepentingan kerajaan untuk kemaslahatan masyarakat. Namun, seiring dengan perkembangan dan tuntutan masyarakat yang semula bersifat sukarela, kemudian berubah menjadi wajib. Perkembangan demikian didasarkan pada kebutuhan bertambahnya berbagai kepentingan kerajaan. Sehingga inilah yang menjadi penyebab yang pada awalnya pemberian itu bersifat sukarela kemudian menjadi wajib yang berbentuk pungutan, maka dibuatlah aturan dengan cara rakyat yang tidak mampu mereka diwajibkan untuk menyumbangkan tenaganya dalam jangka waktu tertentu, sedangkan bagi golongan rakyat yang memiliki status sosial yang tinggi (kemampuan keuangan) mereka tidak bekerja, tetapi dengan cara menyuruh orang lain bekerja dengan mengganti rugi. Besarnya ganti rugi disesuaikan dengan lamanya pekerjaan yang harus dilakukan

---

<sup>3</sup>Salamun A.T., *Pajak, Citra dan Upaya Pembaharuannya*, (Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1991), hlm. 32.

oleh yang bersangkutan, yang seharusnya dilakukan sendiri oleh orang kaya yang memiliki status sosial yang tinggi.<sup>4</sup> Jadi, jelaslah bahwa pemberian uang dan tenaga yang berasal dari rakyat pada waktu itu belumlah disebut dengan nama pajak, maka dalam perjalanan sejarahnya digunakan untuk kepentingan umum tanpa mengharapkan imbalan dari kerajaan, sehingga istilah sanksi belumlah dikenal yang ditetapkan oleh penguasa. Pemberian yang demikian ini masih sebatas pada kerajaan yang memiliki ciri tradisional.

Lebih lanjut dalam perkembangannya pemungutan yang semula bersifat sukarela menjadi wajib, artinya sudah ada pemberian sanksi dari penguasa bagi mereka yang tidak membayarnya. Hal demikian sejalan dengan lahirnya negara-negara nasional yang memiliki sifat modern, yakni ditandai sudah adanya pemisahan antara rumah tangga negara dengan rumah tangga pribadi raja pada akhir abad pertengahan.<sup>5</sup> Berdirinya negara-negara nasional memberikan konsekuensi terhadap sumber pembiayaan yang besar, karena semakin bertambah luasnya tugas dan kewenangan negara, juga bertambah banyaknya kepentingan negara-negara nasional, sehingga kecukupan sumber pembiayaan menjadi suatu kebutuhan. Pemenuhan anggaran pembiayaan bertujuan untuk kelangsungan hidup bernegara yang meliputi, antara lain; menjaga ketertiban, pertahanan, keamanan, dan sebagainya sehingga negara dalam menyelenggarakan pemerintahan memerlukan kelembagaan organisasi kenegaraan, seperti lembaga eksekutif, legislatif, dan yudikatif, serta Aparatur Sipil Negara (ASN) di berbagai departemen guna memberikan pelayanan publik kepada masyarakat.

Hasil pemungutan pajak dalam penggunaannya harus memenuhi rasa keadilan bagi masyarakat luas dalam bentuk pemberian kontraprestasi (imbalan) secara kolektif. Bentuk kontraprestasi dari pemerintah, seperti pemberian pelayanan kesehatan, pendidikan, keamanan, serta di berbagai bidang pembangunan sarana-prasarana yang dibutuhkan oleh rakyat. Sejak lama bahwa rasa keadilan sudah diperjuangkan dan menjadi landasan dalam pemungutan pajak, sehingga rasa ketidakadilan hasil pemungutan pajak dapat dihindarkan. Bentuk

---

<sup>4</sup>Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*, (Jakarta: PT Eresco, 1977), hlm. 1.

<sup>5</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2004), hlm. 2.

rasa ketidakadilan merupakan penyebab terjadinya pemberontakan, misalnya pecahnya Perang Diponegoro di Jawa Tengah tahun 1825-1830 akibat pembebanan pajak pada petani sebagai ancaman langsung bagi kehidupan mereka. Sehingga masyarakat menjadi miskin karena beban pajak yang tinggi, bahkan rakyat kesulitan untuk memenuhi berbagai macam kebutuhan hidup. Demikian pula terjadinya Revolusi Prancis, salah satu pemicunya adalah adanya ketidakadilan dalam pajak, di mana rakyat dikenakan pajak sementara ada kelompok-kelompok tertentu yang diberikan hak istimewa berupa pembebasan dari pembayaran pajak, seperti pemuka agama dan penguasa.<sup>6</sup>

Sejarah pemungutan pajak di Indonesia sudah berlangsung lama lebih dari 350 tahun semenjak Belanda menjajah Indonesia, terbukti dengan banyaknya undang-undang pajak yang pernah berlaku, antara lain:

1. Ordonansi Rumah Tangga (Stbl. 1908 No. 13).
2. Aturan Bea Materai (Stbl. 1921 No. 498).
3. Ordonansi Bea Balik Nama (Stbl. 1924 No. 291).
4. Ordonansi Pajak Kekayaan (Stbl. 1932 No. 405).
5. Ordonansi Pajak Kendaraan Bermotor (Stbl. 1934 No. 718).
6. Ordonansi Pajak Upah (Stbl. 1934 No. 611).
7. Ordonansi Pajak Potong (Stbl. 1936 No. 671).
8. Ordonansi Pajak Pendapatan (Stbl. 1944 No. 17).
9. Undang-Undang Pajak Radio (UU No. 12 Tahun 1947).
10. Undang-Undang Pajak Pembangunan (UU No. 14 Tahun 1947).
11. Undang-Undang Pajak Kendaraan (UU No. 12 Tahun 1952).

Lebih lanjut sejalan dengan perkembangan ekonomi, sosial, dan politik maka diundangkanlah beberapa undang-undang pajak adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang Pajak Penjualan Tahun 1951 yang diubah menjadi Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968;
2. Undang-Undang No. 21 Tahun 1959 tentang Pajak Dividen yang diubah menjadi Undang-Undang No. 10 Tahun 1967 tentang Pajak atas Bunga Dividen dan Royalti;

---

<sup>6</sup>*Ibid.*, hlm. 3.

3. Undang-Undang No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa;
4. Undang-Undang No. 74 Tahun 1958 tentang Pajak Bangsa Asing;
5. Undang-Undang No. 8 Tahun 1967 tentang Tata Cara Pemungutan PPd, PKK, dan PPs atau Tata Cara MPS-MPO.

Berdasarkan kenyataan bahwa dengan banyaknya undang-undang perpajakan menjadi salah satu penyebab ketidakefektifan keberlakuan undang-undang tersebut. Karena di satu sisi dengan beranekaragamnya jenis pajak menjadi beban, sedangkan pada sisi lain sangat menyulitkan rakyat dalam mengimplementasikannya. Bila dicermati lebih jauh keberadaan undang-undang tersebut sangatlah jauh dari keadilan, ditemukannya pajak berganda artinya satu objek pajak dikenakan lebih dari satu pajak. Belum lagi landasan filosofis yang digunakan oleh undang-undang pajak yang lama tersebut, masih berlandaskan pada falsafah liberal individualis sebagai undang-undang pajak warisan peninggalan penjajah Belanda, dengan demikian maka belumlah sepenuhnya berlandaskan pada falsafah Pancasila sebagai dasar Negara Republik Indonesia.

Menyadari akan kondisi tersebut, banyaknya undang-undang pajak yang tidak lagi sesuai dengan tuntutan riil dari tatanan kehidupan berbangsa dan bernegara, maka mulailah pada tahun 1983 pemerintah bersama-sama dengan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) mereformasi undang-undang perpajakan (pembaruan hukum pajak atau pembaruan undang-undang perpajakan (*tax reform*)), mencabut semua peraturan perundang-undangan perpajakan lama, sebagai penggantinya lima (5) paket undang-undang perpajakan yang telah direformasi dan telah disesuaikan dengan falsafah Dasar Negara Republik Indonesia, yakni Pancasila. Dengan adanya undang-undang perpajakan yang baru sudah memberikan jaminan dan perlindungan hukum, baik bagi pemungut pajak (pemerintah), maupun bagi wajib pajak (rakyat). Terbukti pengaturan dalam undang-undang perpajakan yang baru hak dan kewajiban bagi pemungut pajak dan wajib pajak telah diatur secara tegas dan terperinci. Dengan adanya undang-undang perpajakan yang baru memiliki kelebihan, antara lain: unsur keadilan lebih ditekankan dan diutamakan, mudah dimengerti, dipelajari, dipahami, serta dilaksanakan. Bahkan yang semula undang-undang perpajakan

sebelumnya menggunakan *official assessment* dengan undang-undang perpajakan *tax reform* diubah menjadi *self assessment*.<sup>7</sup> Ada perbedaan yang mendasar antara *self assessment* dengan *official assessment*, di mana dalam sistem *self assessment* wajib pajaklah yang aktif di mana wajib pajak diberikan kepercayaan oleh negara untuk menghitung, mengisi, dan membayar sendiri berapa besarnya jumlah utang pajak yang harus dibayar, sedangkan dalam sistem *official assessment*, negaralah (petugas pajak) yang yang aktif untuk menghitung besarnya jumlah utang pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Kelima undang-undang yang dimaksud adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP);
2. Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh);
3. Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM);
4. Undang-Undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB); dan
5. Undang-Undang No. 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai (BM).

Dalam upaya untuk menyempurnakan dan menjawab tantangan pertumbuhan dan perkembangan sosial serta ekonomi yang begitu cepat, maka undang-undang perpajakan tahun 1983 kemudian pada tahun 1994 dalam jangka waktu yang pendek dilakukan perubahan kembali terhadap 4 undang-undang tersebut di atas. Perubahan undang-undang tersebut bertujuan untuk menumbuhkan kesadaran masyarakat untuk berperan aktif dan berpartisipasi penuh bagi semua lapisan masyarakat, bahwa pembiayaan negara harus dipikul secara bersama oleh segenap anak bangsa, dengan menggunakan sistem *self assessment*. Sistem ini berorientasi pada kemandirian bangsa melalui kesadaran dalam pembayaran pajak, sehingga dapat mewujudkan pembangunan bangsa yang berkeadilan dan berkemakmuran. Undang-undang tahun 1983 yang dilakukan perubahan atas pasal dan ayat, antara lain:

---

<sup>7</sup>Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya*, (Jakarta: Salemba Empat, 2013), hlm. 3.

1. Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 diubah menjadi Undang-Undang No. 9 Tahun 1994.
2. Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 diubah menjadi Undang-Undang No. 10 Tahun 1994.
3. Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 diubah menjadi Undang-Undang No. 11 Tahun 1994.
4. Undang-Undang No. 12 Tahun 1985 diubah menjadi Undang-Undang No. 12 Tahun 1994.

Guna memperkuat dan mendukung keberadaan undang-undang perpajakan yang ada, maka pada tahun 1997, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) bersama dengan pemerintah membuat undang-undang perpajakan yang baru. Keberadaan undang-undang perpajakan yang baru tersebut menjadi kebutuhan karena berdasarkan fakta harus segera direalisasikan, untuk menjawab persoalan-persoalan perpajakan termasuk dalam penyelesaian sengketa pajak, undang-undang perpajakan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, sebagai pengganti dari Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) yang berlaku mulai tahun 2015.
2. Undang-Undang No. 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.
3. Undang-Undang No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
4. Undang-Undang No. 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak.
5. Undang-Undang No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Untuk mewujudkan undang-undang perpajakan yang berkeadilan dan meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam pembayaran pajak, maka pada tahun 2000, kembali beberapa undang-undang dilakukan penyempurnaan dalam bentuk perubahan atas pasal dan ayatnya, antara lain:

1. Undang-Undang No. 6 Tahun 1983, sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang No. 9 Tahun 1994, kemudian diubah

kembali menjadi Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

2. Undang-Undang No. 7 Tahun 1983, sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang No. 10 Tahun 1994, kemudian diubah kembali menjadi Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan (PPH).
3. Undang-Undang No. 8 Tahun 1983, sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang No. 11 Tahun 1994, kemudian diubah kembali menjadi Undang-Undang No. 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN).
4. Undang-Undang No. 19 Tahun 1997, sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPDSP).
5. Undang-Undang No.18 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang No. 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Reformasi terhadap undang-undang perpajakan sudah dimulai sejak tahun 2007 sampai dengan tahun 2009, dilatarbelakangi oleh tuntutan untuk mewujudkan perencanaan penerimaan negara yang efisien, berkeadilan, dan mempunyai daya saing bagi penanaman modal asing dan meningkatkan pertumbuhan ekonomi bisnis dalam skala mikro, kecil, dan menengah dan pertumbuhan ekonomi.<sup>8</sup> Lebih lanjut pada tahun 2009 Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) bersama pemerintah melakukan perubahan atas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), hal ini bertujuan untuk lebih memberikan perlindungan dan jaminan hukum terhadap wajib pajak maupun pada pemungut pajak, lebih memberikan rasa keadilan, kepastian hukum, serta lebih meningkatkan pelayanan pada masyarakat (wajib pajak). Demikian pula dilakukannya perubahan atas Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPH), Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM) dilatarbelakangi dalam rangka mewujudkan perlindungan dan jaminan hukum, kepastian hukum, dan memberikan pelayanan kepada wajib pajak, serta untuk

---

<sup>8</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, (Jakarta: Prenada Media Group, 2018), hlm. 44.

mengamankan penerimaan keuangan negara. Perubahan atas ketiga undang-undang tersebut adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, kemudian diubah menjadi Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, kemudian diubah kembali menjadi Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008.
2. Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan, diubah menjadi Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 yang mulai berlaku tanggal 1 Januari 2009.
3. Undang-Undang No. 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, kemudian diubah menjadi Undang-Undang No. 42 Tahun 2009 yang mulai berlaku tanggal 1 Januari 2010.

Bila ditelusuri dan dicermati latar belakang terbentuknya Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) dari Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 menjadi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, adalah berkaitan dengan pemahaman otonomi daerah yang melahirkan berbagai macam kebijakan daerah (peraturan daerah), di mana pemerintah daerah pada masa itu begitu sangat kuat untuk membentuk berbagai macam jenis pajak daerah, sehingga berakibat terjadinya ekonomi berbiaya tinggi. Karena dalam Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 yang bersifat *open list* memberikan peluang pada daerah untuk membentuk pajak daerah baru sebatas hanya dalam kerangka untuk meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Sedangkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 bersifat *close list* di mana daerah dibatasi tidak lagi dibolehkan untuk membentuk jenis pajak baru, selain hanya yang telah ditentukan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009.

## **B. Masyarakat dan Pajak**

Manusia pada dasarnya adalah makhluk yang selalu memiliki keinginan untuk hidup bersama dengan manusia lainnya. Kebutuhan tersebut tidak dapat dihindarkan karena merupakan fitrah bagian dari kesempurnaan hidup manusia. Agar tatanan hidup bersama itu mampu memberikan manfaat pada manusia lainnya, maka diperlukan adanya aturan yang

dipedomani bersama dalam bertindak sebagai bentuk kesepakatan untuk menentukan mana yang boleh dan mana yang tidak boleh. Sehingga bentuk kesepakatan yang dijadikan pedoman itu senantiasa dihormati dan dijunjung tinggi serta dipatuhi dalam kehidupan bersama. Pedoman hidup bersama itu lazim dinamakan dengan kaidah atau norma.<sup>9</sup> Jadi, norma adalah patokan atau ukuran untuk bersikap dan bertindak. Norma tersebut kemudian dijadikan pedoman dalam hidup bersama bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara itulah yang biasa disebut dengan norma/kaidah hukum. Demikian juga dalam tatanan hidup bersama sudah barang tentu ada kepentingan yang harus dipenuhi bersama, pemenuhan kepentingan bersama itu dilakukan dengan cara membagi beban dengan adil dan bergotong royong. Bentuk gotong royong kepentingan bersama itu adalah dilakukan melalui pajak. Untuk itu hakikatnya undang-undang pajak merupakan aturan yang dijadikan pedoman bersama, untuk bergotong royong dengan menyerahkan sebagian kecil pendapatannya untuk membiayai kelangsungan hidup bersama dalam bernegara.

Setiap orang yang tertarik belajar hukum pajak, maka terlebih dahulu harus mengerti dan memahami peraturan perundang-undangan perpajakan dengan baik, khususnya menyangkut asas-asas dan dasar-dasar perpajakan. Sehingga diperoleh pemahaman yang benar tentang lingkup hukum pajak. Praktik hukum dalam dunia modern bahwa hukum itu tidaklah mungkin berdiri sendiri, terlepas dari bidang ilmu lainnya. Demikian pula dengan hukum pajak dalam perkembangannya selalu dipengaruhi oleh bidang ilmu lain, apakah itu bidang ekonomi, politik, sosial, budaya, dan pemahaman ideologi serta falsafah yang dijadikan dasar oleh negara. Falsafah dasar negara memberikan makna penting sebagai dasar pijak negara memungut pajak pada rakyatnya, kemudian falsafah itu dijabarkan dan dituangkan dalam suatu konstitusi/Undang-Undang Dasar (UUD). Hal inilah yang menyebabkan karakteristik hukum pajak akan berbeda antara negara yang satu dengan negara lainnya.

Tatanan masyarakat menjadi dasar adanya pajak, dengan adanya masyarakat di situ adanya kepentingan bersama atau kepentingan umum, sehingga pajak itu lahirnya bersamaan dengan adanya masyarakat. Pada dasarnya masyarakat itu merupakan kumpulan

---

<sup>9</sup>Donald Albert Rumokoy dan Frans Maramis, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2014), hlm. 51.

individu-individu, tidaklah mungkin ada masyarakat tanpa individu. Demikian pula sebaliknya, tidaklah mungkin ada individu yang dapat hidup tanpa masyarakat. Baik individu ataupun masyarakat memerlukan kelangsungan hidupnya, demi kelangsungan hidupnya maka perlu adanya sumber pendapatan. Kelangsungan hidup individu bersumber pada pendapatan individu, sedangkan kelangsungan hidup bermasyarakat dalam artian luas negara bersumberkan pada pendapatan masyarakat melalui individu. Artinya, individu dapat mencapai kesejahteraan apabila individu itu memiliki sumber pemasukan. Begitu pula halnya dengan negara akan dapat melangsungkan hidupnya manakala memiliki sumber pendapatan, tanpa adanya sumber pendapatan maka negara akan menemui kesulitan dalam melangsungkan hidupnya. Pajak adalah sebagai salah satu sumber pendapatan negara yang paling potensial. Dengan demikian, pajak menjadi penopang untuk kelangsungan hidup negara, semakin besar dan semakin banyak sumber keuangan yang masuk ke kas negara melalui sektor pajak, maka semakin banyak pula peluang alternatif negara untuk membangun fasilitas publik guna melayani kepentingan bersama. Hal demikian berlaku juga bagi daerah, semakin banyak daerah mengumpulkan dana dari masyarakat melalui berbagai jenis pajak daerah, maka semakin terbuka peluang daerah untuk melakukan perencanaan dan sekaligus merealisasikan berbagai program pembangunan daerah yang sudah dicanangkan.

Pada hakikatnya pajak adalah utang anggota masyarakat kepada masyarakat, terjadinya hubungan hukum antara anggota masyarakat dengan masyarakat (pemerintah), maka pajak ditinjau dari segi hukum pada dasarnya merupakan bentuk perikatan dalam bahasa keperdataan yang disebut *verbinten*. Perikatan merupakan istilah hukum yang perlu dipahami maknanya, dalam hubungan hukum akan melahirkan hak dan kewajiban, hal demikian tidaklah berbeda dengan pajak, karena pajak termasuk dalam bentuk perikatan Buku III KUHPdt yang timbul atau yang lahirnya karena undang-undang (Pasal 1352 KUHPdt), untuk itu perikatan dalam hukum pajak pada intinya merupakan hubungan hukum yang terjadi antara wajib pajak dengan pemungut pajak (pemerintah), maka konsekuensi hukumnya bagi wajib pajak ataupun pemerintah akan melahirkan hak dan kewajiban, di mana negara sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan adanya hukum pajak, maka secara langsung telah memberikan perlindungan hukum, baik bagi wajib pajak maupun

pada pemungut pajak (pemerintah), sehingga kepastian hukum dapat diwujudkan. Pengaturan hak dan kewajiban dari masing-masing pihak tersebut, lebih lanjut dituangkan dalam bentuk aturan undang-undang perpajakan, apakah dalam bentuk aturan pajak pusat (undang-undang) maupun pajak daerah (perda). Undang-undang yang dimaksud, antara lain untuk pajak pusat, yakni Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), Bea dan Cukai, Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Perkebunan, dan lain sebagainya. Sedangkan untuk pajak provinsi, di antaranya Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Bahan Bakar, Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Air Permukaan, dan Pajak Rokok. Sedangkan untuk pajak kabupaten/kota, di antaranya Pajak Hotel, Pajak Reklame, Pajak Hiburan, Pajak Air Tanah, Pajak Penerangan Jalan, dan sebagainya.

Untuk memberikan jaminan dan kepastian hukum terhadap individu yang memenuhi kewajiban membayar pajak, maka atas perintah Undang-Undang Dasar 1945 dibentuklah undang-undang perpajakan. Dengan demikian, orang yang merancang undang-undang perpajakan adalah harus seorang sarjana hukum atau sarjana lainnya yang menguasai perpajakan serta teknik pembuatan undang-undang (*legal drafting*). Selain itu, juga pembentuk peraturan perundang-undangan wajib memahami syarat-syarat pembentukan peraturan perundang-undangan mencakup syarat filosofis, yuridis, dan sosiologis, juga tidak kalah pentingnya menguasai penggunaan bahasa hukum yang baik, memahami seni merangkaikan kalimat dalam bentuk pasal dan ayat, mengerti dalam memilih kalimat yang tepat dengan menjauhkan penggunaan kalimat yang ambigu (mempunyai makna ganda), serta menguasai penggunaan istilah. Untuk itu dalam penyusunan kalimat pasal dan ayat harus tepat dan tegas, bertujuan guna mewujudkan terciptanya kepastian hukum.

Secara teoretis bahwa pemungutan pajak menjadi monopoli negara, hal ini tidak berarti bahwa negara dengan kekuasaannya dapat melakukan tindakan apa saja tanpa batas, melainkan tetap mematuhi rambu-rambu hukum sebagai pembatas kekuasaannya yang dituangkan dalam peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, pemerintah sebagai penjawantahan dari negara dalam melakukan tindakan pemungutan pajak tidak boleh melampaui batas kekuasaannya. Sebenarnya sudah ada batasan yang harus ditaati oleh pemungut pajak (pemerintah) dan juga masyarakat (wajib pajak) dalam memenuhi kewajibannya. Pembatasan

itu sudah ditentukan secara tegas dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, mana saja yang menjadi hak dan kewajiban bagi pemungut pajak (pemerintah), serta mana saja yang menjadi hak dan kewajiban bagi wajib pajak (rakyat), pengaturan demikian sudah diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Secara teknis bisa saja sebuah undang-undang lahir atas inisiatif pemerintah, kemudian diajukan ke Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) untuk dibahas bersama-sama, ataupun sebaliknya dari inisiatif DPR. Sehingga tidak menutup kemungkinan bahwa, baik dari pemerintah maupun dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) itu sendiri memasukkan kehendak tujuan yang hendak dicapai dalam undang-undang yang dibentuknya. Kehendak yang demikian secara singkat disebut dengan politik hukum dan itu sah-sah saja. Untuk itu fungsi pajak dalam undang-undang perpajakan dengan tujuan menjalankan fungsi *budgetair* (memasukkan uang sebanyaknya ke kas negara) dan menjalankan fungsi *regulerend* (mengatur masyarakat) di luar bidang keuangan. Sehingga politik hukum bidang perpajakan digunakan oleh pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Walaupun ada sebagian sarjana yang berpendapat bahwa undang-undang perpajakan harus bersifat netral.

Secara umum prinsip peraturan perundang-undangan perpajakan bersifat netral dan ini sudah menjadi keharusan, karena nondiskriminasi dalam pemungutan pajak sebagai salah satu asas yang harus dijabarkan dalam bentuk ayat dan pasal-pasal undang-undang. Artinya, setiap wajib pajak dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Untuk menentukan kesamaannya, maka perlu adanya tolok ukur yang jelas menyangkut kedudukan subjek pajak dan objek pajak yang dimilikinya. Dengan demikian, apa yang tercantum dalam undang-undang pajak itu mampu memberikan nilai keadilan dalam bentuk yang termuat dalam undang-undang (*legal idea of justice*) dan rasa keadilan masyarakat (*sense of justice*). Oleh karena itu, penggunaan uang pajak harus mengacu pada program-program pembangunan pemerintah, baik jangka pendek, menengah, maupun jangka panjang yang telah dituangkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Dengan demikian, program pembiayaan pembelanjaan keuangan pemerintah memiliki sifat wajib yang dituangkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) kemudian dibahas dan disetujui bersama antara Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dengan presiden.

## C. Pengertian Pajak

Pemberian batasan tentang arti pajak memberikan makna yang penting bagi mereka yang baru pertama kali belajar tentang pajak. Paling tidak menjadi pegangan agar tidak keliru dalam memaknai pajak, pemberian definisi ini bertujuan agar mereka dalam belajar pajak itu mendapatkan pemahaman yang benar dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah. Sehingga paling tidak dapat mengetahui tentang unsur-unsur yang melekat dalam pajak dan apa saja yang menjadi ciri-ciri pajak, serta dapat membedakan antara pajak dengan retribusi dan pungutan lainnya. Tentunya ini menjadi dasar sebelum mempelajari lebih jauh tentang hukum pajak. Untuk memberikan gambaran lebih jauh tentang definisi pajak dari pendapat para ahli dapat dilihat di bawah ini:

1. Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H.

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Pendapat tersebut kemudian dilakukan koreksi oleh beliau di dalam bukunya: *Pajak dan Pembangunan* (1974). Definisi itu diubah menjadi sebagai berikut: pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.<sup>10</sup>

2. Dr. Soeparman Soemahamidjaja

Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.

Penggunaan istilah iuran wajib dimaksudkan untuk memenuhi ciri bahwa pajak dipungut dengan bantuan dari dan kerja sama dengan wajib pajak. Untuk itu perlu dihindari penggunaan istilah “paksaan”, apalagi bila pemenuhan kewajiban itu dilaksanakan berdasarkan undang-undang. Sebenarnya, dengan

---

<sup>10</sup>Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, (Bandung: PT Eresco, 1988), hlm. 8.

tidak pun menggunakan istilah paksaan apabila kewajiban itu tidak dilaksanakan maka secara otomatis yang bersangkutan akan ada konsekuensi hukumnya, yakni digunakan cara tertentu yang telah diatur oleh undang-undang, apakah dengan menggunakan surat teguran, surat peringatan, surat paksa, sampai dengan penyitaan, atau dengan menggunakan sanksi mulai dari sanksi administrasi hingga sanksi pidana. Oleh karena itu, sangatlah berlebihan bila khusus dalam hal pajak ditekankan unsur paksaan, padahal ketentuan demikian tidak saja ada pada undang-undang perpajakan, melainkan dalam undang-undang lain pun juga diatur tentang paksaan. Istilah paksaan sangatlah berlebihan seolah-olah pembayaran pajak itu tidak ada kesadaran sedikit pun dari wajib pajak, jika tidak ada sanksi maka pajak itu tidak akan dibayarnya. Hal demikian bertolak belakang dengan kenyataan yang ada karena dalam praktiknya orang yang membayar pajak bukan semata-mata takut kena sanksi, melainkan karena adanya kesadaran dari masyarakat bahwa pajak itu menjadi bagian yang penting sebagai kontribusi rakyat untuk kelangsungan hidup negara. Dalam pandangannya sudah cukuplah dengan mengatakan “**iuran wajib**”. Dengan demikian, tidak perlu ditambahkan kata “**yang dapat dipaksakan**”. Sementara itu, mengenai “kontraprestasi”, ia berpendapat bahwa justru untuk menyelenggarakan kontraprestasi itulah perlu dipungut pajak. Kontraprestasi yang dilakukan oleh negara dalam hal ini adalah pengeluaran-pengeluaran pemerintah bagi penyelenggaraan bidang keamanan, ketertiban, kesejahteraan, pendidikan, kesehatan, kehakiman, pembangunan, dan lainnya yang ditujukan kepada pembayar pajak selaku anggota masyarakat. Jadi, kontraprestasi yang diberikan oleh negara kepada pembayar pajak dalam bentuk kolektif, artinya pemberian kontraprestasi itu diberikan oleh pemerintah kepada seluruh rakyat Indonesia, baik yang membayar pajak maupun yang tidak berkemampuan untuk membayar pajak.

3. Prof. P.J.A. Adriani

Pajak adalah iuran pada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-

pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.<sup>11</sup>

Definisi dari Adriani tersebut menunjukkan bahwa pajak dianggap sebagai pengertian yang lebih sempit dibandingkan dengan iuran atau dengan kata lain pajak merupakan “spesies” berupa iuran, sedangkan pungutan sebagai “genus”. Dengan demikian, ruang lingkup pungutan memiliki makna lebih luas bila dibandingkan dengan pajak. Artinya, pajak itu merupakan salah satu bagian dari pungutan. Bila dicermati dari definisi Adriani, pajak hanya ditekankan pada fungsi pajak dalam bidang keuangan (*budgetair*), padahal ada fungsi lain dari pajak yang tidak kalah pentingnya, yakni fungsi mengatur (*regulerend*).

Lebih lanjut apa yang dikatakan Adriani dalam definisi tentang pajak di mana pembayaran pajak tidak diperolehnya prestasi kembali dari negara secara langsung, sebenarnya prestasi negara memberikan prestasi khusus yang erat hubungannya dengan pembayaran iuran. Dengan demikian, prestasi yang diberikan oleh negara berupa hak untuk memanfaatkan atau menggunakan sarana dan prasarana umum, dapat saja itu berupa jalan, jembatan, rumah sakit, sekolah, atau hak perlindungan atas keamanan dan ketertiban yang diberikan oleh tentara dan polisi. Hal demikian diterima oleh orang yang telah membayar pajak. Namun, perlu diketahui prestasi yang diberikan oleh negara terhadap pemanfaatan atas sarana dan prasarana tersebut, tidak diberikan oleh negara secara individual yang langsung dapat ditunjuk atau si pembayar pajak menerima langsung atas pembayaran pajak itu, melainkan prestasi yang diberikan oleh negara terhadap pemanfaatan sarana dan prasarana bersifat kolektif, diberikan oleh negara tidak saja terbatas pada mereka yang membayar pajak, melainkan kepada seluruh rakyat Indonesia.

#### 4. Prof. Dr. Stenmeet

Dalam bukunya *De Economische Betekenis der Belastingen* mengatakan bahwa pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa

---

<sup>11</sup>PJ.A. Adriani dalam R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Eresco, 1991), hlm. 2.

adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.<sup>12</sup>

Definisi tersebut menunjukkan pajak hanya diletakkan semata-mata pada fungsi *budgetair*, yakni sebagai alat pemerintah untuk mengumpulkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara, yang kegunaannya adalah untuk membiayai pengeluaran negara. Padahal dalam praktiknya ada fungsi lain yang tidak kalah pentingnya, yakni fungsi *regulerend* yang merupakan fungsi pajak yang letaknya di luar bidang keuangan yang bertujuan untuk mengatur tatanan masyarakat.

#### **D. Ciri-Ciri Pajak**

Dengan memahami beberapa definisi dari pendapat para ahli di atas, maka dapat dikatakan bahwa suatu iuran itu dinamakan “pajak” apabila memenuhi kriteria ciri-ciri sebagai berikut:

1. Bahwa pajak pada hakikatnya suatu iuran, berupa kewajiban dari wajib pajak dengan cara menyerahkan sebagian kekayaan atau pendapatannya kepada negara. Hal demikian merupakan pemaknaan pajak dalam artian sempit (salah) di mana pajak akan dapat membawa implikasi terhadap kurangnya kemampuan daya beli masyarakat. Namun, pemaknaan pajak dalam artian luas (benar) justru sangatlah menguntungkan masyarakat luas.
2. Perpindahan kekayaan dari rakyat kepada negara itu bersifat wajib, memberikan arti bila tidak dilaksanakan kewajiban yang telah dibebankan itu, maka pelaksanaan utang pajak penagihannya dapat dipaksakan oleh negara, misalnya melalui penagihan pajak dengan surat paksa, dilanjutkan dengan penyitaan bahkan dapat dilakukan lelang.
3. Perpindahan kekayaan itu harus berdasarkan pada undang-undang untuk pajak pusat dan peraturan daerah untuk pajak daerah, sehingga dapat dikatakan bahwa pemungutan pajak yang dilakukan dengan peraturan selain yang sederajat dengan undang-undang atau peraturan daerah adalah batal demi hukum, bahkan hal demikian sebagai bentuk perampasan hak.

---

<sup>12</sup>*Ibid.*

4. Tidak adanya kontraprestasi (imbalan) yang diberikan secara langsung oleh negara kepada wajib pajak atas pembayaran pajaknya, melainkan kontraprestasi yang diberikan oleh negara bersifat tidak langsung dan kolektif. Contoh bentuk prestasi yang diberikan oleh negara yaitu hak rakyat untuk memperoleh perlindungan keamanan dari tentara ataupun polisi, hak untuk memperoleh pelayanan publik yang memuaskan dari para Aparatur Sipil Negara (ASN), hak untuk memanfaatkan sarana umum, jalan, jembatan, rumah sakit, pendidikan, dan lain-lain. Sifat kolektif yang diberikan oleh negara atas pembayaran pajak itu dapat dilihat dari orang miskin yang tidak membayar pajak pun, juga dapat menikmati jasa dan fasilitas yang diberikan oleh negara, dan bahkan berkemungkinan besar bahwa orang miskinlah yang paling banyak menikmati jasa yang diberikan oleh pemerintah atas fasilitas yang telah disediakan.
5. Berdasarkan pada kewenangan dalam memungut pajak, maka ada pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah.
6. Uang yang telah dipungut dari para wajib pajak kemudian dikumpulkan dalam kas negara, dan diolah lebih lanjut dalam bentuk Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) untuk pajak pusat atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) untuk pajak daerah, kemudian dikucurkan kembali ke rakyat melalui anggaran rutin maupun anggaran pembangunan, setelah terlebih dahulu mendapatkan persetujuan bersama antara presiden dengan DPR untuk APBN, sedangkan untuk APBD dari gubernur, bupati/wali kota dengan DPRD.

Demikian pula secara sederhana dapatlah dikatakan, bahwa ciri-ciri yang melekat pada pajak adalah sebagai berikut:

1. Pajak merupakan peralihan kekayaan dari orang/badan ke pemerintah.
2. Pajak dipungut berdasarkan dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya sehingga dapat dipaksakan.
3. Pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi langsung yang dapat ditunjuk secara individual, melainkan kontraprestasi diberikan secara kolektif (bersama-sama).
4. Pajak dipungut oleh negara, baik oleh pemerintah pusat maupun oleh pemerintah daerah.

5. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran pemerintah, baik anggaran rutin maupun anggaran pembangunan, bila terdapat surplus dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
6. Pajak dapat dipergunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu dari pemerintah.

Bila dicermati dan ditelusuri lebih lanjut undang-undang perpajakan sendiri, dimulai dari UU No. 6 Tahun 1983 yang kemudian dilakukan beberapa kali perubahan, dan perubahan terakhir dengan UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), pada undang-undang tersebut tidak ditemukan adanya pengertian hukum pajak, melainkan hanya kedudukannya sebagai, “**ketentuan umum**” bagi peraturan perundang-undangan yang lain. Undang-Undang KUP merupakan “*kaderwet*” yang berfungsi sebagai payung terhadap undang-undang yang bersifat sektoral.<sup>13</sup> Juga dalam UU KUP tidak memberikan definisi pajak secara komprehensif. UU No. 28 Tahun 2007 hanya memberikan batasan lingkup pajak adalah kontribusi wajib pajak 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.<sup>14</sup>

Definisi yang diberikan oleh UU KUP bila coba dibandingkan dengan definisi yang disampaikan oleh Rochmat Soemitro, terdapat persamaan sehingga dapat dikatakan tidak jauh berbeda, hanya saja pada kata-kata “iuran” diganti dengan “kontribusi”. Walaupun secara etimologi antara kata iuran dan kontribusi sudah pasti tidaklah sama. Mungkin yang dijadikan pertimbangan kata kontribusi lebih familier dan terkesan merakyat, bahwa pembayaran pajak itu bukan semata-mata ditekankan pada paksaan dan kewajiban saja, melainkan sebagai wujud darma bakti anak bangsa, kecintaan kepada negara dan bentuk rasa tanggung jawab terhadap kelangsungan hidup negeri ini. Kemudian ada tambahan kata-kata “bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”, hal demikian lebih memperkuat bahwa pemungutan pajak

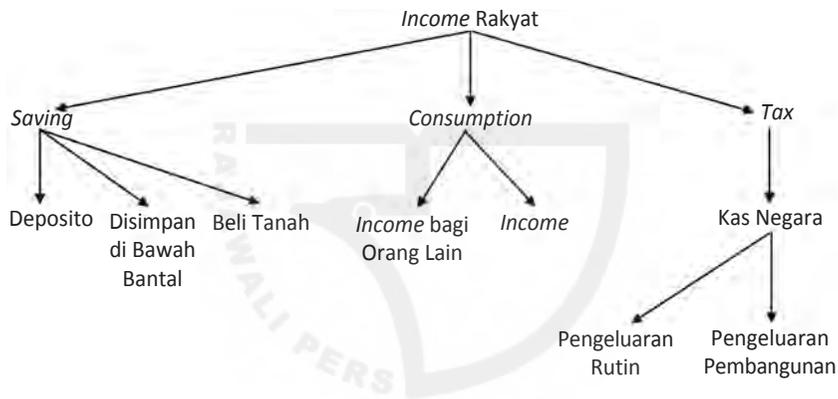
---

<sup>13</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2007), hlm. 3.

<sup>14</sup>Ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

sesungguhnya memiliki tujuan mulia, yaitu untuk menyejahterakan seluruh rakyat Indonesia. Aplikasi dari tujuan pengumpulan uang rakyat itu diwujudkan dalam pembangunan sarana umum, apakah itu jalan, pendidikan, kesehatan, perumahan, ataukah dalam bentuk jasa terhadap pelayanan publik yang diberikan oleh pemerintah, yakni pelayanan yang diberikan oleh para Aparatur Sipil Negara (ASN), bentuk jaminan keamanan dan ketertiban yang diberikan oleh TNI dan POLRI. Kesemuanya itu merupakan bentuk kontraprestasi yang diberikan oleh negara kepada rakyatnya dalam bentuk tidak langsung dan bersifat kolektif atas pajak yang telah dibayarkan oleh rakyat pada negara.

Lebih lanjut gambaran *Effect Multiplier* Pajak terhadap tatanan kehidupan masyarakat dalam bagan adalah sebagai berikut:



**Gambar 1.1** Bagan *Effect Multiplier* Pajak

Sumber: Dibuat oleh Penulis

## E. Unsur-Unsur Pajak

Selain pajak itu memiliki ciri-ciri yang melekat sebagai identitas, pajak juga memiliki unsur-unsur yang merupakan bagian yang saling menguatkan antara unsur yang satu dengan unsur yang lainnya, sehingga tidak dapat dipisahkan sebagai satu kesatuan. Untuk itu Rochmat Soemitro<sup>15</sup> menyampaikan bahwa yang menjadi unsur-unsur pajak adalah sebagai berikut:

<sup>15</sup>Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, (Bandung: PT Eresco, 1992), hlm. 10.

1. Ada masyarakat–kepentingan umum;
2. Ada undang-undang mencakup:
  - a. Demokrasi
  - b. Perwakilan Rakyat
  - c. Musyawarah
  - d. Keadilan Sosial–Pemerataan
3. Pemungut pajak–penguasa masyarakat;
4. Subjek pajak–wajib pajak;
5. Objek pajak–*tatbestand* mencakup:
  - a. Keadaan
  - b. Perbuatan
  - c. Peristiwa
6. Surat ketetapan pajak.

Jadi, baik ciri-ciri yang melekat pada pajak maupun unsur-unsur yang melekat pada pajak menjadi bagian yang tidak dapat dipisahkan, karena kedua hal tersebut melekat pada pajak, sehingga dalam pembuatan aturan dalam bentuk undang-undang pajak ataupun peraturan daerah tentang pajak, selayaknya harus memperhatikan unsur-unsur dan ciri-ciri pajak tersebut di atas. Demikian pula dalam pelaksanaan pemungutan pajak agar selalu memperhatikan tentang nilai keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan adanya pajak bagi masyarakat luas.

## **F. Perbedaan antara Pajak dengan Retribusi**

Dengan mengetahui ciri-ciri pajak, unsur-unsur pajak, maka akan dapat dengan mudah membedakan antara pajak dengan retribusi pajak. Retribusi adalah pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan/atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, maka retribusi itu mencakup jasa umum, jasa usaha, dan perizinan tertentu. Dengan demikian, dapatlah dikatakan bahwa perbedaan antara pajak dengan retribusi adalah sebagai berikut:

1. Pajak ketentuannya bersifat umum, maksudnya ketentuan tersebut berlaku untuk setiap orang yang telah memenuhi syarat untuk dapat

dikenakan pajak, sebaliknya retribusi ketentuannya berlaku khusus yang hanya ditujukan untuk orang tertentu yang menggunakan/menerima fasilitas berupa jasa dari pemerintah.

2. Pada pajak pengenaan sanksi bersifat pidana dan/atau administrasi, sebaliknya dalam retribusi sanksinya bersifat ekonomis, maksudnya apabila tidak bersedia membayar retribusi maka orang yang bersangkutan tidak diperkenankan untuk menerima atau menikmati jasa atau fasilitas dari pemerintah. Contohnya, bila seseorang yang memarkirkan kendaraannya di tempat tertentu yang telah ditentukan oleh pemerintah, maka yang bersangkutan berkewajiban untuk membayar retribusi parkir, sebaliknya bila yang bersangkutan tidak menginginkan terkena retribusi parkir, maka tidak usahlah parkir di tempat itu.
3. Pada pajak, kontraprestasi (imbalan) tidaklah dapat ditunjuk dan diterima langsung secara individual bagi mereka yang telah membayar pajak, melainkan diberikan oleh pemerintah yang bersifat kolektif. Sebaliknya, pada retribusi, kontraprestasi (imbalan) dapat ditunjuk dan diterima langsung secara individual. Contohnya, dalam Pajak Kendaraan Bermotor tidak terdapat hubungan secara langsung antara fasilitas jalan dengan pembayaran Pajak Kendaraan Bermotor, belumlah pernah kita dengar misalnya jika sudah membayar Pajak Kendaraan Bermotor dipersilakan untuk jalan di jalan yang sudah beraspal mulus, sedangkan mereka yang punya kendaraan bermotor, tetapi mereka tidak atau belum membayar Pajak Kendaraan Bermotor maka mereka dipersilakan harus berjalan di jalan yang rusak/tidak beraspal.

## G. Pendekatan Pajak

Pada dasarnya pajak dapat didekati dari berbagai bidang, antara lain:



**Gambar 1.2** Bagan Pendekatan Pajak

Sumber: Dibuat oleh Penulis

Untuk memberikan pemahaman lingkup pajak dalam kajian yang lebih luas, pada dasarnya pajak itu dapat didekati dari beberapa segi, antara lain segi hukum, ekonomi, sosiologi, keuangan, pembangunan, administrasi, politik, dan sebagainya. Segi pendekatan ini memberikan makna bahwa pajak dalam kehidupan bersama adalah sangat penting dan tidak dapat dipisahkan dengan bidang-bidang ilmu lainnya. Sehingga antara pajak dengan bidang ilmu lain saling berkaitan dan saling mengisi. Pendekatan pajak dari segi yang berbeda-beda ini, dari segi keilmuan lebih memperkaya khazanah bidang ilmu hukum pajak itu sendiri. Segi pendekatan pajak yang perlu diketahui adalah pendekatan dari segi hukum, ekonomi, sosiologi, keuangan, pembangunan, dan politik dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

## **1. Pendekatan Pajak dari Segi Hukum**

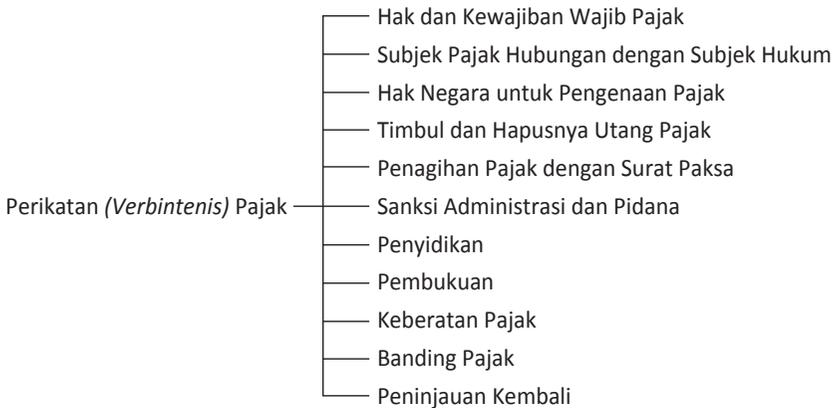
Pendekatan pajak dari segi hukum pada dasarnya merupakan bentuk pendekatan yang menekankan pada perikatan dalam bahasa keperdataan yang disebut *verbinten*. Perikatan merupakan istilah hukum yang perlu dipahami maknanya, dalam hubungan hukum akan melahirkan hak dan kewajiban, hal demikian tidaklah berbeda dengan pajak, karena pajak termasuk dalam bentuk perikatan yang timbul atau yang lahirnya karena undang-undang (Pasal 1352 KUHPdt), untuk itu perikatan dalam hukum pajak pada intinya merupakan hubungan hukum yang terjadi antara wajib pajak dengan negara, maka konsekuensi hukumnya bagi wajib pajak ataupun negara akan melahirkan hak dan kewajiban masing-masing, di mana negara sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan adanya hukum pajak, maka secara langsung telah memberikan perlindungan hukum, baik bagi wajib pajak maupun pada pemungut pajak (negara), sehingga kepastian hukum dapat diwujudkan. Pengaturan hak dan kewajiban dari masing-masing pihak tersebut, lebih lanjut dituangkan dalam bentuk aturan undang-undang perpajakan, apakah dalam bentuk aturan pajak pusat (undang-undang) maupun aturan pajak daerah (perda). Undang-undang yang dimaksud antara lain untuk pajak pusat, yakni Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), Bea dan Cukai, Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Perkebunan, dan lain sebagainya. Sedangkan untuk pajak provinsi, di antaranya Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Bahan Bakar, Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Air

Permukaan, dan Pajak Rokok. Sedangkan untuk pajak kabupaten/kota, di antaranya Pajak Hotel, Pajak Reklame, Pajak Hiburan, Pajak Air Tanah, Pajak Penerangan Jalan, dan sebagainya.

Untuk memberikan jaminan dan kepastian hukum terhadap individu yang memenuhi kewajiban membayar pajak, maka atas perintah Undang-Undang Dasar 1945 dibentuklah undang-undang perpajakan. Dengan demikian, orang yang merancang undang-undang perpajakan adalah harus seorang sarjana hukum atau sarjana lainnya yang menguasai perpajakan serta teknik pembuatan undang-undang (*legal drafting*). Selain itu, juga pembentuk peraturan perundang-undangan wajib memahami syarat-syarat pembentukan peraturan perundang-undangan, baik syarat filosofis, yuridis, dan sosiologis, juga tidak kalah pentingnya menguasai penggunaan bahasa hukum yang baik, memahami seni merangkaikan kalimat dalam bentuk pasal dan ayat, mengerti memilih dan memilah kalimat yang tepat dengan menjauhkan penggunaan kalimat yang ambigu (mempunyai makna ganda), serta menguasai penggunaan istilah. Untuk itu dalam penyusunan kalimatnya harus tepat dan tegas, bertujuan guna mewujudkan terciptanya kepastian hukum.

Dengan demikian, pendekatan pajak dari segi hukum tidak dapat dilepaskan dengan perikatan. Perikatan yang lahir karena undang-undang bukan karena perbuatan orang. Jadi, menitikberatkan pada hubungan hukumnya, yakni dari segi hak dan kewajiban antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Hal demikian bertujuan untuk memberikan jaminan dan perlindungan hukum terhadap pemerintah maupun wajib pajak. Oleh karena itu, pendekatan pajak dari segi hukum objek kajiannya mencakup, antara lain: siapa yang berhak memungut pajak, apa hak dan kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah, apa hak dan kewajiban pemungut pajak (pemerintah) terhadap wajib pajak, kapan timbul dan hapusnya utang pajak, bagaimana tata cara dan prosedur pengajuan keberatan pajak, banding pajak ke pengadilan pajak, dan pengajuan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung serta syarat-syarat yang harus dipenuhi menjadi kuasa hukum. Untuk itu bila dicermati tentang keberadaan pajak dari segi hukum dihubungkan dengan perikatan dalam Buku III KUH Perdata, maka sesungguhnya perikatan pajak itu merupakan bentuk perikatan yang lahir karena undang-undang sebagaimana diatur pada Pasal 1352 KUH Perdata.

Untuk lebih jelasnya, perikatan dalam hukum pajak dapat dilihat pada bagan di bawah ini:



**Gambar 1.3** Bagan Perikatan Pajak

Sumber: Dibuat oleh Penulis

Rochmat Soemitro mengatakan bahwa pajak dilihat dari segi hukum dapat didefinisikan sebagai berikut: pajak (utang pajak) adalah perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tidak mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan).<sup>16</sup>

Dari definisi tersebut dapat diketahui unsur-unsur yang melekat dari pajak ditinjau dari segi hukum, antara lain:

- a. Pajak merupakan perikatan yang lahir karena undang-undang;
- b. Dipenuhinya syarat objek dan syarat subjek;
- c. Syarat itu ditentukan dalam undang-undang secara tegas;
- d. Kewajiban bagi wajib pajak untuk membayar sejumlah uang tertentu pada negara;
- e. Pembayaran tersebut dapat dipaksakan oleh negara;

<sup>16</sup>Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas-Asas dan Dasar Perpajakan I*, (Bandung: Refika Aditama, 2010), hlm. 48.

- f. Tidak adanya imbalan (kontraprestasi) secara langsung yang diberikan pada si pembayar pajak oleh negara;
- g. Digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, baik rutin maupun pembangunan.

Dengan memperhatikan unsur-unsur hukum pajak tersebut, maka sangat dirasakan penting untuk mengkaji lebih jauh akan titik berat pajak ditinjau dari segi hukum adalah sebagai berikut:

- a. Pajak merupakan bentuk perikatan, namun demikian perlu juga menjadi perhatian adanya perbedaan antara perikatan dalam hukum perdata dengan perikatan dalam hukum pajak, oleh karena dalam perikatan hukum perdata lahir pada umumnya karena beberapa hal, yakni:
  - 1) Perikatan dalam hukum perdata lahir karena adanya perjanjian dan dapat pula lahir karena undang-undang. Sedangkan perikatan dalam hukum pajak hanya dapat lahir karena undang-undang dan tidak lahir karena perjanjian.<sup>17</sup>
  - 2) Perikatan perdata termasuk dalam lingkup hukum privat, sedangkan perikatan dalam hukum pajak termasuk dalam lingkup hukum publik.
  - 3) Perikatan pajak termasuk dalam perikatan tidak sempurna, oleh karena tidak adanya hubungan timbal balik antara debitur dan kreditur dan tidak adanya kontraprestasi yang dapat diterima secara langsung oleh si pembayar pajak.
  - 4) Kedudukan para pihak dalam hukum perdata memiliki tingkatan yang sama, sederajat dalam hak dan kewajiban, sebaliknya dalam lapangan hukum pajak para pihaknya tidak memiliki kedudukan sederajat, artinya kedudukan pemungut pajak (pemerintah) memiliki kedudukan yang lebih tinggi dibandingkan dengan si wajib pajak. Dengan demikian, dalam perikatan pajak melibatkan orang yang telah memenuhi syarat tertentu, yakni di samping syarat subjektif sebagai subjek pajak dan juga syarat objektif memiliki objek pajak.<sup>18</sup> Pendekatan

---

<sup>17</sup>Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, hlm. 6.

<sup>18</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta: CV Andi Offset, 2009), hlm. 28.

pajak dari segi hukum secara tegas lebih menekankan pada segi perikatan, yakni pada hak dan kewajiban para pihak. Para pihak di sini adalah pemerintah (fiskus) sebagai pemungut pajak dan rakyat (wajib pajak) sebagai pembayar pajak. Kedudukan para pihak tidaklah sederajat, oleh karena fiskus dilekati kewenangan oleh hukum publik untuk menjalankan perannya untuk kepentingan negara. Kedudukan dan hubungan yang seperti inilah yang menyebabkan penempatan hukum pajak ke dalam bagian lapangan hukum publik.<sup>19</sup> Inti kajiannya menyangkut kepentingan umum, khususnya menyangkut hubungan antara negara dalam hal ini fiskus sebagai pemungut pajak, dengan rakyat sebagai pembayar pajak.

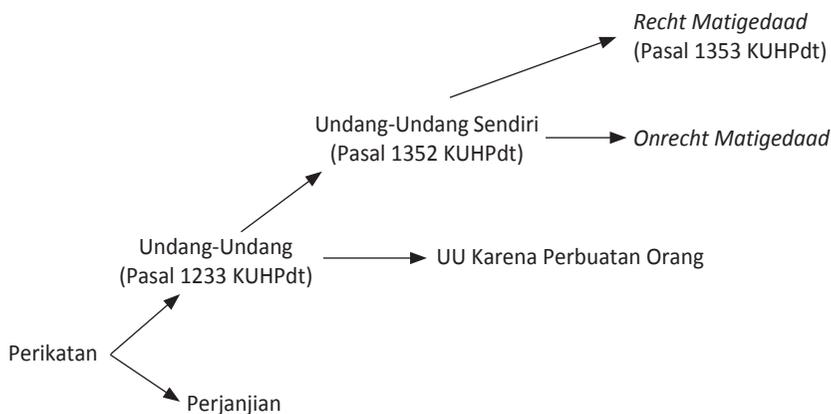
- 5) Bentuk prestasi yang diberikan oleh subjek pajak dalam pembayaran pajak kepada negara, tidak mendapatkan imbalan secara langsung yang dapat dinikmati oleh pembayar pajak, melainkan imbalan itu diberikan oleh negara dalam bentuk kolektif kepada seluruh rakyat, baik itu rakyat yang memiliki kemampuan untuk membayar pajak maupun rakyat yang memang tidak memiliki kemampuan untuk membayar pajak. Inilah pembeda antara pajak dengan retribusi, di mana dalam retribusi bentuk prestasinya bersifat langsung dalam arti bahwa siapa yang membayar iuran maka ia berhak menikmati jasa negara.<sup>20</sup> Jadi, dapatlah dikatakan ada perbedaan yang mendasar antara perikatan dalam hukum perdata dengan perikatan dalam hukum pajak, yakni terletak pada kontraprestasi yang diberikan oleh para pihak. Dalam hukum perdata kontraprestasi diberikan secara langsung dan adanya hubungan timbal balik yang sempurna, demikian pula dalam retribusi. Sedangkan perikatan dalam pajak tidak adanya kontraprestasi secara langsung yang diberikan oleh para pihak.

---

<sup>19</sup>R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, hlm. 1.

<sup>20</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 28.

Bagan perikatan lahirnya utang pajak adalah sebagai berikut:



**Gambar 1.4** Bagan Perikatan Lahirnya Utang Pajak

Sumber: Dibuat oleh Penulis

- b. Perikatan dalam hukum pajak secara jelas lahir karena undang-undang dengan terpenuhi adanya *tatbestand*, yakni: keadaan nyata yang menyebabkan subjek pajak dapat dikenakan pajak dengan adanya perbuatan-perbuatan hukum, peristiwa hukum, dan keadaan hukum. Untuk itu syarat ini menjadi penting dan menentukan untuk dapat dikenakan pajak atau tidak. Oleh karena itu, perikatan dalam hukum pajak memiliki ciri:
- 1) Dalam pajak mulai kapan subjek pajak dapat dikenakan pajak, tentunya dimulai semenjak undang-undang pajak tertentu itu ada, yakni dengan terpenuhinya syarat objektif (sasaran pengenaan pajak) yang ditentukan dalam undang-undang.
  - 2) Pelaksanaan pembayaran pajak dapat dipaksakan, artinya seorang wajib pajak yang memiliki utang pajak, memiliki kewajiban untuk melunasi utangnya, bila tidak negara dapat menggunakan alat paksa tertentu yang telah diatur dalam undang-undang. Alat paksa itu dapat saja berupa, penagihan biasa, penagihan dengan surat paksa, penyitaan harta yang dimiliki oleh wajib pajak, sampai pada pelelangan dan bahkan dimungkinkan negara untuk melakukan *gijzeling* (penyanderaan) terhadap wajib pajak.
  - 3) Tidak diterimanya kontraprestasi yang bersifat timbal balik antara para pihak, artinya bagi wajib pajak yang telah memenuhi

kewajibannya dengan membayar utang pajak dengan lunas, maka si wajib pajak tidak akan pernah memperoleh imbalan yang diterima secara langsung dari negara, melainkan imbalan itu diterima dalam bentuk kolektif yang diberikan oleh negara kepada seluruh rakyat, apakah itu dalam bentuk fasilitas sarana-prasarana, misalnya jalan, jembatan, gedung sekolah, rumah sakit, puskesmas, terminal, pasar, dan sebagainya; atau pelayanan, misalnya pelayanan publik yang diberikan oleh para pegawai negeri, kesehatan, pendidikan, keamanan, dan sebagainya. Jadi, bagi mereka yang membayar pajak dalam jumlah besar atau jumlah kecil tidaklah memperoleh imbalan secara langsung yang dibedakan.

- 4) Jumlah uang hasil pemungutan pajak dikumpulkan dalam APBN untuk pajak pusat dan APBD untuk pajak daerah, yang kemudian oleh negara atau daerah digunakan untuk membiayai pengeluaran negara atau daerah, baik itu pengeluaran rutin maupun pembangunan.

## **2. Pendekatan Pajak dari Segi Ekonomi**

Pendekatan pajak dari segi ekonomi menekankan pada aspek beban yang harus dipikul oleh rakyat atas aktivitas yang dilakukan, sehingga bila seseorang yang memperoleh penghasilan kena pajak, maka yang bersangkutan akan dikenakan PPh, atau atas kepemilikan suatu benda/pembelian benda tertentu, maka yang bersangkutan akan dikenakan PPnBM, atau atas pengiriman atau penerimaan barang kena pajak dari dalam negeri ke luar negeri atau sebaliknya, maka yang bersangkutan akan dikenakan Bea dan Cukai, pajak-pajak tersebut merupakan pajak pusat. Sedangkan untuk pajak daerah bila seseorang memiliki kendaraan bermotor, maka yang bersangkutan akan dikenakan Pajak Kendaraan Bermotor, bila seseorang memiliki kendaraan bermotor dengan nomor kendaraan bermotor luar kota (daerah), berkeinginan untuk menggantinya, maka yang bersangkutan akan dikenakan Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, bila seseorang bepergian menginap di sebuah hotel, maka yang bersangkutan akan dikenakan Pajak Hotel dan sebagainya. Pemahaman pajak yang hanya diartikan sebatas semata-mata hanya sebagai beban rakyat saja. Pemahaman pajak yang sedemikian itu menyebabkan pada pengertian pajak yang

salah, karena melihat pajak dari sisi manusia sebagai makhluk individu bukan manusia sebagai makhluk yang bermasyarakat. Padahal dalam kenyataannya bahwa manusia itu tidaklah mungkin akan dapat hidup seorang diri, tanpa bantuan manusia lainnya. Jadi, pajak hakikatnya di sini merupakan bentuk kegotongroyongan dan kebersamaan, dari golongan si mampu terhadap golongan yang belum beruntung dalam mewujudkan kesejahteraan bersama pada tempat yang disebut negara atau daerah.

Untuk itu pendekatan pajak dapat ditinjau dari segi ekonomi, menurut Rochmat Soemitro dapat dibedakan menjadi 2 (dua), yaitu secara mikroekonomi dan makroekonomi.<sup>21</sup> Secara mikroekonomi pajak merupakan peralihan uang (harta) dari sektor swasta/individu ke sektor masyarakat/pemerintah, tanpa adanya imbalan secara langsung. Pendekatan pajak yang demikian dapat memberikan pemahaman yang salah tentang pajak, oleh karena pengertian pajak dianggap hanya sebatas untuk mengurangi *income* individu/pendapatan seseorang, mengurangi daya beli. Hal demikian pasti memberikan dampak yang besar terhadap ekonomi seseorang, yang pada ujung-ujungnya dapat mengurangi kesejahteraan individu. Sebenarnya, pengertian pajak yang demikian memberikan gambaran pada pembatasan keberadaan manusia sebagai makhluk pribadi semata, belum berbicara manusia sebagai makhluk sosial. Sebaliknya, secara makroekonomi pajak merupakan *income* bagi masyarakat (negara) tanpa menimbulkan kewajiban pada negara terhadap wajib pajak.<sup>22</sup> Oleh karena itu, pendekatan pajak secara makroekonomi dapat memberikan dampak yang besar pada perekonomian masyarakat. Karena pada hakikatnya uang pajak yang dipungut dari rakyat, diterima oleh pemerintah dituangkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) untuk pajak pusat, dan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) untuk pajak daerah, kemudian dikembalikan lagi ke masyarakat melalui program-program pembangunan untuk membiayai kepentingan umum/kepentingan masyarakat. Praktiknya pajak juga dapat memengaruhi harga, pemberian upah pada pekerja, mengurangi pengangguran, menarik investor asing, dan sebagainya. Pendekatan ini juga mengikutsertakan masyarakat

---

<sup>21</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, (Bandung: PT Eresco, 1988), hlm. 2.

<sup>22</sup>Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, hlm. 13.

sebagai bagian individu yang tidak dapat dipisahkan. Artinya, individu tidaklah mungkin akan dapat hidup tanpa adanya masyarakat. Individu untuk melangsungkan hidupnya memerlukan sumber pendapatan, demikian pula masyarakat (negara) untuk kelangsungan hidupnya juga memerlukan sumber pendapatan yang berasal dari individu itu sendiri.

Sumber penerimaan yang asalnya dari individu yang disebut dengan pajak, digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, yang di dalamnya juga ada kepentingan individu. Di samping penerimaan negara yang bersumberkan pada individu, terdapat pula penerimaan negara yang bersumberkan pada kekayaan alam, misalnya minyak bumi, gas, timah, batu bara, emas, dan sebagainya. Oleh karena itu, dalam pembiayaan negara bisa saja negara yang memiliki kekayaan alam yang melimpah pembiayaan pengeluaran negara dicukupi dengan sumber tersebut. Sehingga negara tidak perlu memberikan beban pada rakyatnya dengan memungut pajak, contoh negara Brunei Darussalam. Sebaliknya, bagi negara yang memiliki sumber kekayaan yang terbatas, maka negara memerlukan sumber lain yang sangat dibutuhkan berupa pajak. Maka pajak yang berasal dari individu itu dikaitkan dengan masyarakat, sebagai penghasilan masyarakat. Jadi, apa yang mengurangi pendapatan individu itu menjadi pendapatan masyarakat yang digunakan untuk kepentingan masyarakat, yang akhirnya secara tidak langsung juga menyangkut kepentingan individu.<sup>23</sup> Pada akhirnya kesejahteraan masyarakat memberikan pengaruh besar terhadap kesejahteraan individu.

Oleh karena itu, pembebanan pajak oleh negara terhadap masyarakat akan dapat diterima, dengan memperhatikan beberapa hal:

- a. Kemampuan negara untuk menunjukkan tentang penggunaan uang pajak, yang dapat secara langsung dinikmati oleh rakyat, sehingga mampu membawa rakyat ke arah kesejahteraan dan kemakmuran, maka imbalan yang demikian dari negara menyebabkan masyarakat memahami dan menerima pembebanan pajak tersebut. Sebaliknya, bila masyarakat tidak dapat merasakan akan manfaat pajak di mana penggunaan uang pajak tidak jelas dan program pembangunan yang dibuat tidak menyentuh rakyat, maka tentunya pembebanan pajak banyak mendapat penolakan dari masyarakat.

---

<sup>23</sup>Rochmat Soemitro, *Op. Cit.*, hlm. 53.

- b. Dalam hal pemungutan pajaknya, apabila pemungutan uang kekayaan rakyat dalam wujud pajak dirasakan memberatkan maka mau tidak mau akan mendapatkan banyak penolakan (resistensi) dari masyarakat.<sup>24</sup>
- c. Perlakuan yang tidak adil terhadap sesama wajib pajak, bila ada wajib pajak tertentu yang diberikan keistimewaan berupa kompromi tertentu, sementara wajib pajak lain tidak diperlakukan sama, maka hal demikian dapat memicu terjadinya penolakan terhadap pajak.
- d. Kurangnya pengawasan terhadap penggunaan uang pajak, sehingga menyebabkan terjadinya kebocoran (korupsi) dalam penggunaan pajak, hal demikian menyebabkan terjadinya keengganan masyarakat dalam membayar pajak.

Pajak ditinjau dari pendekatan ekonomi dapat juga digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan ekonomi. Untuk itu pajak tidak saja dapat digunakan sebagai alat untuk mengumpulkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara (fungsi *budgetair*), tetapi juga digunakan dalam fungsi mengatur (*regulerend*) masyarakat termasuk di dalamnya alat untuk mencegah inflasi atau untuk memberikan insentif kepada para penanam modal, sehingga dapat menarik para investor, digunakan untuk memproteksi industri dalam negeri. Di sisi lain, tidak kalah pentingnya dalam penetapan beban pajak harus mempertimbangkan tingkat kemampuan perekonomian rakyat, karena pembebanan pajak yang terlalu berat akan dapat memengaruhi perekonomian rakyat, yang pada ujungnya berpengaruh terhadap kesejahteraan rakyat.

### **3. Pendekatan Pajak dari Segi Sosiologi**

Pendekatan pajak ditinjau dari aspek sosiologi, pendekatan ini lebih menitikberatkan pada tinjauan kemasyarakatan, yakni apakah manfaat yang dirasakan dengan adanya pemungutan pajak dan apa pula akibatnya bagi masyarakat dengan adanya pemungutan pajak itu. Oleh karenanya, hasil dari pajak apakah hanya sebatas untuk membiayai pengeluaran rutin. Padahal yang diharapkan oleh masyarakat agar hasil dari pajak itu dapat dinikmati langsung oleh masyarakat melalui anggaran pembangunan. Bentuk pembangunan itu bisa saja dalam bentuk

---

<sup>24</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 32.

pembangunan fisik berupa: sarana-prasarana jalan, jembatan, gedung sekolah, rumah sakit, dan sebagainya. Juga pembangunan dalam bentuk sumber daya manusia. Pada hakikatnya bahwa pemungutan pajak itu hanya dapat dibenarkan apabila hasil pajak itu memberikan manfaat pada masyarakat. Sebaliknya, pajak tidak dibenarkan dipungut apabila digunakan untuk kepentingan golongan atau kelompok tertentu.

Pajak pada hakikatnya merupakan gejala masyarakat, artinya pajak itu ada apabila ada kepentingan masyarakat (bersama/umum). Kepentingan bersama itu muncul manakala adanya kepentingan individu yang tidak dapat terpenuhi akan kepentingannya itu tanpa adanya bantuan dari masyarakat. Kesadaran dalam memenuhi kepentingan bersama dalam bentuk pajak sangat dipengaruhi oleh kesadaran hukum dari individu. Kesadaran hukum masyarakat dalam pembayaran pajak secara aktif itu, juga akan sangat dipengaruhi oleh kesadaran individu dalam pembayaran pajak. Kesadaran individu juga sangat dipengaruhi oleh kemampuan sumber daya manusia dari individu yang bersangkutan. Artinya, dengan sumber daya manusia yang rendah, dengan tidak berpendidikan atau dengan pendidikan yang rendah. Maka negara akan menemui kesulitan untuk memberikan kesadaran hukum pada individu tentang pajak.

Kesadaran hukum masyarakat dalam pembayaran pajak sangat ditentukan sejauh mana manfaat tidaknya pajak terhadap masyarakat. Bila dirasakan pajak itu memberikan manfaat yang luas dan dapat diterima secara langsung dalam mewujudkan kesejahteraan masyarakat, maka sudahlah pasti masyarakat antusias dalam membayar pajak. Contoh: dibangunnya sarana jalan sehingga dapat memberikan akses lancarnya perekonomian, dibangunnya sarana kesehatan, sehingga dapat memberikan jaminan kesehatan yang lebih baik dan meningkat, dibangunnya sarana pendidikan sehingga semakin meningkatnya sumber daya manusia masyarakat Indonesia. Ditingkatkannya kinerja dan kesejahteraan pegawai negeri, sehingga dirasakan oleh masyarakat dapat meningkatkan pelayanan publik secara luas oleh pemerintah dan lain-lain. Hal demikian akan dapat mendorong tumbuhnya kesadaran hukum masyarakat dalam memenuhi kewajiban dalam membayar pajak, tidak lagi pajak dianggap sebagai beban, malah sebaliknya menunaikan pembayaran pajak sebagai wujud cinta Tanah Air Indonesia dan demi kelangsungan hidupnya. Sebaliknya, bila pajak itu memberatkan rakyat

serta hasilnya tidak dapat dirasakan langsung oleh masyarakat, maka pajak akan mendapatkan penolakan keras dan luas dari rakyat.

#### **4. Pendekatan Pajak dari Segi Pembangunan**

Pendekatan pajak ditinjau dari segi pembangunan menitikberatkan pada fungsi pajak untuk kepentingan pembangunan. Hasil pajak yang dituangkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan. Jadi, pajak diharapkan tidak semata-mata hanya sebatas untuk membiayai pengeluaran rutin berupa pengeluaran gaji untuk presiden, DPR, menteri, gubernur, bupati, Aparatur Sipil Negara (ASN), dan lain sebagainya. Namun, ada yang lebih penting dan selalu dinanti oleh masyarakat luas bahwa uang pajak itu juga dapat dimanfaatkan untuk anggaran pembangunan yang dapat menyentuh langsung masyarakat, dapat berupa: pembangunan sarana-prasarana jalan, rumah sakit, puskesmas, sekolah, berbagai subsidi kepentingan masyarakat, dan lain sebagainya. Jadi, artinya anggaran pembangunan dalam pengertian yang luas, yakni membangun masyarakat Indonesia yang seutuhnya.

Negara pada dasarnya merupakan organisasi kekuasaan, setiap organisasi termasuk organisasi negara sudah pasti memiliki tujuan yang hendak dicapai. Tujuan negara itu seperti halnya Negara Republik Indonesia dibentuk oleh para pendiri negara ini adalah; untuk mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur sebagaimana tertuang dalam Pembukaan UUD 1945. Oleh karena itu, dalam mewujudkan tujuan negara yang dicita-citakan, maka negara melalui aparturnya, mempunyai kewajiban mengimplementasikan program-program pembangunan secara terencana dan terukur dalam bentuk program pembangunan jangka pendek, menengah, dan panjang. Pembangunan baru dapat diimplementasikan oleh pemerintah setelah memperoleh persetujuan dari DPR. Hal ini dimaksudkan agar keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum tetap ada.<sup>25</sup> Untuk mewujudkan tujuan nasional tersebut, keterlibatan semua potensi bangsa adalah mutlak, termasuk keterpaduan sumber daya manusia dan sumber kekayaan alam.

---

<sup>25</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Keuangan Negara*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2009), hlm. 13.

Pembangunan nasional dapat terealisasi dengan baik ketika sumber daya manusia tersedia dan sumber pembiayaan pembangunan tercukupi. Sumber-sumber itu, antara lain kekayaan alam, pajak, dan nonpajak. Kekayaan alam merupakan sumber daya yang tidak dapat diperbarui (*non renewable*) dan mempunyai akibat langsung bagi generasi yang akan datang. Untuk itulah maka sektor pajak dipandang sebagai sumber yang paling aman dalam membiayai pembangunan.<sup>26</sup> Hal demikian berlaku, baik untuk negara yang sedang berkembang maupun negara maju yang menunjukkan bahwa satu-satunya sumber penerimaan negara yang menjadi andalan adalah sumber penerimaan dalam bentuk pajak.<sup>27</sup> Maka penerimaan dari sektor pajak harus didorong semaksimal mungkin untuk turut serta memikul pembiayaan negara.<sup>28</sup> Dari sumber inilah kelangsungan pembangunan dapat dipertahankan.

Setiap negara dalam upaya melangsungkan hidupnya sudah barang tentu memiliki sumber keuangan yang sudah pasti apakah dalam bentuk kekayaan alam atau pajak, atau sumber lain yang sah, kemudian program itu dituangkan dalam APBN untuk pusat dan APBD untuk daerah, yang di dalamnya mencakup anggaran rutin dan anggaran pembangunan. Pembiayaan kelangsungan hidup negara atau daerah tidak cukup hanya ditutup melalui anggaran rutin saja, melainkan tujuan negara atau daerah lebih jauh dari itu. Negara bertujuan untuk mewujudkan kesejahteraan, dan kemakmuran yang merata terhadap seluruh masyarakat. Maka sudah barang tentu dalam mewujudkan tujuan tersebut perlu adanya pembangunan.

Indonesia dengan luas wilayah yang sangat luas dan jumlah penduduk yang banyak dengan arahan pembangunan yang multikompleks, yakni pembangunan manusia Indonesia seutuhnya materiil dan spiritual. Maka diperlukan dana yang besar, dari manakah dana itu diperoleh? Dana itu diperoleh dari pemerintah sendiri dan masyarakat. Pembangunan dibiayai dengan tabungan, baik tabungan pemerintah (*public saving*) maupun dari tabungan rakyat (*private saving*). Pembangunan pemerintah

---

<sup>26</sup>Wiratni Ahamadi, "Pajak Tanah sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Penerimaan Pajak Tanah dan Kebijakan Pertanahan di Indonesia", *Disertasi*, Universitas Padjadjaran, Bandung, 1996, hlm. 7.

<sup>27</sup>La Ode Husen, *Hukum Pajak & Hak Privilege*, (Bandung: CV Utomo, 2009), hlm. 2.

<sup>28</sup>Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, (Bandung: PT Eresco, 1988), hlm. 10.

adalah surplus dari pendapatan negara setelah dikurangi dengan pengeluaran-pengeluaran rutin.<sup>29</sup> Kedua tabungan itu memiliki peranan yang penting, sehingga tabungan pemerintah itu akan mampu membiayai pengeluaran negara apabila dari sektor tabungan pemerintah itu akan mendapatkan pemasukan yang besar dari pajak dan kekayaan alam, serta dapat memperkecil pengeluaran rutin. Hal demikian dapat tercapai manakala adanya pengawasan yang ketat terhadap kebocoran anggaran di semua sektor yang ada.

## **5. Pendekatan Pajak dari Segi Keuangan (Finansial)**

Pendekatan pajak ditinjau dari segi keuangan (finansial), pendekatan ini lebih menitikberatkan pada keuangan negara, yang mana fungsi pajak diarahkan untuk mengumpulkan dan memasukkan uang yang sebanyak-banyaknya ke kas negara. Pajak dalam pendekatan ini sebagai alat yang ampuh untuk memberikan dampak ekonomis terhadap masyarakat. Misalnya, pajak difungsikan untuk mencegah atau mengurangi inflasi, menentukan tingkat suku bunga, nilai tukar rupiah dengan uang asing, neraca pembayaran, neraca perdagangan, dan sebagainya. Pajak bagi negara Indonesia menjadi sumber andalan untuk pemasukan uang ke kas negara. Sedangkan sumber lain, seperti hasil dari kekayaan alam sudah tidak lagi dapat diandalkan, baik itu hasil tambang minyak bumi, timah, atau hutan, dan sebagainya, karena sumber ini merupakan sumber daya yang tidak dapat diperbarui/tidak dapat digantikan (*non renewable*) dan sumber ini suatu saat pasti akan habis (*exhausted*). Hanya sedikit negara yang membiayai pembangunannya dengan sumber-sumber alam, misalnya negara Arab Saudi, Kuwait, Brunei Darussalam, dan sebagainya. Namun, negara yang bersangkutan sekarang sudah merasakan dampak ekonomi global, yang berakibat pada harga minyak yang lambat laun semakin menurun, dan mengalami resesi. Hal demikian sangat berpengaruh terhadap APBN negara yang bersangkutan.

Secara teoretis bahwa pemungutan pajak menjadi monopoli negara, hal ini tidak berarti bahwa negara dengan kekuasaannya dapat melakukan tindakan apa saja, melainkan tetap pada rambu-rambu hukum sebagai pembatas kekuasaannya yang dituangkan dalam bentuk peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, pemerintah sebagai

---

<sup>29</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 56-57.

pengejawantahan dari negara dalam melakukan tindakan pemungutan pajak tidak diperbolehkan melampaui batas kewenangannya. Ketentuan peraturan perundang-undangan sudah memberikan petunjuk dan pedoman yang harus ditaati, baik oleh pemerintah sebagai pemungut pajak maupun rakyat sebagai pembayar pajak. Sehingga pengaturan tentang hak dan kewajiban dari masing-masing pihak itu sudah tegas dan jelas. Secara teknis bisa saja sebuah undang-undang lahir atas inisiatif pemerintah, kemudian diajukan ke DPR untuk mendapatkan persetujuan bersama. Sehingga tidak menutup kemungkinan, baik dari pemerintah ataupun dari DPR sendiri memasukkan kehendak kepentingan politiknya. Kehendak yang demikian secara singkat disebut politik hukum dan itu secara hukum sah-sah saja. Untuk itu fungsi pajak dalam undang-undang pajak sudah pasti memasukkan kepentingan fungsi *budgetair* maupun fungsi *regulerend*. Sehingga politik hukum bidang perpajakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Karena sudah lama pajak dilekatkan pada pengambilan kebijakan publik oleh negara.<sup>30</sup> Meskipun ada sebagian sarjana yang berpendapat bahwa undang-undang perpajakan harus bersifat netral.

Secara umum prinsip peraturan perundang-undangan perpajakan bersifat netral dan ini sudah menjadi keharusan, karena nondiskriminasi di dalam pemungutan pajak sebagai salah satu asas meskipun harus dijabarkan pada rumusan pasal-pasal dalam undang-undang. Artinya, setiap wajib pajak dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Untuk menentukan kesamaannya perlu adanya tolok ukur yang jelas, menyangkut kedudukan subjek pajak dan objek pajak yang dimilikinya. Dengan demikian, yang tercantum dalam undang-undang pajak itu mampu memberikan nilai keadilan dalam bentuk yang termuat dalam pasal dan ayat undang-undang (*legal idea of justice*), dan juga memuat rasa keadilan masyarakat (*sense of justice*). Penggunaan uang hasil dari pemungutan pajak diarahkan untuk kesejahteraan rakyat, jangka pendek, menengah, dan panjang yang teranggarkan dalam APBN untuk pajak pusat dan APBD untuk pajak daerah.

Dengan demikian, tinjauan pajak dari segi finansial menekankan aspek pajak dari seberapa besar pajak memberikan kontribusi terhadap

---

<sup>30</sup>Edi Slamet Irianto dan Syafruddin Jurdi, *Politik Perpajakan Membangun Demokrasi Negara*, (Yogyakarta: UII Press, 2005), hlm. 63.

pemasukan uang ke kas negara. Artinya, pendekatan pajak yang dilihat dari fungsi *budgetair* di mana pajak digunakan sebagai alat mencari dan mengumpulkan uang yang sebanyak-banyaknya ke kas negara. Sumber pajak memiliki peranan yang penting dan menentukan demi kelangsungan hidup negara, hal demikian dirasakan bukan saja bagi negara berkembang, tetapi negara maju pun masih menjadikan pajak sebagai tumpuan utama dalam mengisi APBN-nya. Bila dicermati tentang sumber pemasukan dari sektor pajak di Negara Republik Indonesia, menunjukkan grafik yang semakin menaik dari tahun ke tahun serta memberikan kontribusi yang sangat besar terhadap keuangan negara. Sebaliknya, dari kekayaan alam, misalnya minyak bumi, hutan, batu bara, timah, dan lain-lain, semakin lama semakin menurun dan berkurang. Secara jelas sumber tersebut pasti akan habis (*exhausted*), dan sumber tersebut merupakan sumber yang tidak dapat diperbarui (*non renewable*). Untuk itulah negara harus mempersiapkan langkah lanjut di masa yang akan datang, mencari dan mencari sumber lain. Oleh karena itu, sebagai sumber pengganti pembiayaan negara yang paling aman tiada lain adalah pajak. Semenjak adanya *tax reform* pada tahun 1983, maka pajak mulai diposisikan sebagai pengganti dari sumber kekayaan alam, khususnya minyak bumi dan gas, hal demikian semakin tampak di mana lambat laun posisi pajak semakin tinggi, dan posisi sumber lain terjadi sebaliknya.

Perlu diketahui juga di samping sumber pemasukan itu ada dari pajak, sumber kekayaan alam, juga ada yang bersumber dari keuntungan Badan Usaha Milik Negara (BUMN), misalnya Pertamina, Telkom, Bank Mandiri, BNI, BRI, Garuda, dan sebagainya; hasil sitaan, perampasan dan sebagainya secara jelas kesemuanya itu memberikan andil yang sangat berarti dalam pembiayaan pengeluaran negara.

Pendekatan pajak ditinjau dari keuangan tidak semata-mata hanya lebih mementingkan pada fungsi *budgetair* dari pajak, melainkan fungsi *regulerend* (mengatur) masyarakat, juga harus mendapatkan porsi dan perhatian. Walaupun fungsi mengatur itu dapat saja mengurangi pendapatan negara, namun untuk jangka panjang justru fungsi ini tidak dapat dipandang remeh, contoh pemberian insentif pada para investor, baik lokal maupun luar negeri dalam hal pajak, karena dengan adanya insentif pajak akan dapat menarik investor lain. Dengan banyaknya investor menanamkan modalnya di Indonesia, maka akan bertambah

banyak pula menampung tenaga kerja, yang pada akhirnya akan membawa dampak terhadap kesejahteraan rakyat.

## **6. Pendekatan Pajak dari Segi Politik**

Pendekatan pajak dari segi politik lebih menekankan pada dimensi hubungan kekuasaan antara penguasa dengan rakyat. Pajak adanya dalam masyarakat sehingga pajak merupakan suatu gejala dalam masyarakat, tanpa adanya masyarakat tidaklah mungkin ada pajak. Pajak dalam tataran tertentu oleh pemerintah dapat digunakan untuk mencapai tujuan tertentu yang lebih dikenal dalam pelaksanaan fungsi *regulerend*. Salah satu dari penggunaan fungsi *regulerend* pajak oleh negara adalah bidang politik, hal demikian bukanlah sesuatu yang baru, di negara-negara maju pendekatan pajak untuk kepentingan politik sudah lama dijalankan. Misalnya, pada saat kampanye yang dilakukan oleh kandidat Presiden Amerika (Obama) waktu itu, agar mendapatkan simpati dan dukungan dari masyarakat, khususnya para pengusaha, maka pajak digunakan sebagai alat untuk mendongkrak suara. Oleh karena itu, sebenarnya pajak menempati posisi yang sangat strategis dikaitkan dengan tujuan politik, yakni apakah itu dalam bentuk insentif terhadap pajak tertentu, ataupun dalam bentuk pembebasan pajak.

Demikian pula tidak jarang pajak oleh para kandidat kepala daerah atau partai politik tertentu dengan mengusung tema kampanye tentang isu pajak disampaikan pada masyarakat, seperti menyoal pajak tertentu yang dirasakan terlalu memberikan beban pada rakyat, maka kandidat kepala daerah tersebut, menyampaikan kepada masyarakat agar dalam penggunaan uang pajak sesuai dengan kehendak rakyat. Kehendak rakyat yang dimaksud tertuang dalam APBN atau APBD. Salah satunya dalam bentuk program pembangunan yang bersentuhan langsung dengan kepentingan rakyat. Misalnya, bagi masyarakat yang sakit akan diberikan biaya pengobatan gratis, pendidikan gratis, pengentasan kemiskinan, pembuatan sarana jalan, peribadatan, dan sebagainya. Pajak tidak hanya sebatas dimaknai melalui pendekatan politik praktis, namun dapat pula dimaknai dalam konteks politik yang lebih luas dan jauh ke depan, yakni: menyangkut kepentingan bangsa dan negara, maka pajak dapat digunakan sebagai instrumen untuk terus menjaga persatuan dan kesatuan negara dan bangsa. Dengan adanya pajak maka pembiayaan untuk mendukung eksistensi pemerintah dan negara agar dapat terus

terjaga dan terpenuhi.<sup>31</sup> Terjadinya kesenjangan keuangan antara pusat dan daerah pada mulanya juga berasal dari sektor pajak, sebelum adanya Undang-Undang Perimbangan Keuangan antara Pusat dan Daerah, di mana terjadi kesenjangan keuangan antara pusat dan daerah, daerah tidak mampu melaksanakan pembangunan yang hanya bersumberkan dari dana APBD karena sumber dana PAD yang sangatlah kecil, pajak pusat diambil seluruhnya oleh pusat, demikian pula kekayaan alam daerah yang diambil oleh pusat, sehingga terjadilah gelombang dan riak kesenjangan antara pusat dengan daerah. Sehingga munculah dari berbagai daerah waktu itu yang berkeinginan untuk memisahkan diri dari Negara Kesatuan Republik Indonesia. Namun, setelah lahirnya UU No. 25 Tahun 1999 yang kemudian dilakukan perubahan terakhir menjadi UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pusat dan Daerah, dibarengi dengan UU Otonomi Daerah, yaitu UU No. 22 Tahun 1999, perubahan terakhir menjadi UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Melalui Undang-Undang Perimbangan Keuangan Daerah tersebut, telah memberikan angin segar kepada daerah karena pajak pusat tidak lagi diambil seluruhnya oleh pusat (misalnya, PPh Pasal 21), melainkan ada bagian tertentu yang diberikan kepada daerah. Lebih-lebih dengan Undang-Undang Pemerintahan Daerah telah memberikan kewenangan yang sangat luas dalam membangun daerahnya, termasuk dalam hal sumber pembiayaan daerah dengan dibentuknya Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dengan berbagai undang-undang tersebut memberikan arti bahwa sudah ada perubahan yang mendasar tentang paradigma politik tentang konsep pembangunan dan perencanaan keuangan. Oleh karena itu, tidak ada lagi alasan bagi daerah yang mengatakan tidak memiliki kemampuan untuk menyejahterakan masyarakat daerahnya. Karena desentralisasi politik dan desentralisasi fiskal yang salah satunya pajak daerah telah diberikan kepada daerah, tinggal bagaimana daerah mengoptimalkan sumber keuangan tersebut untuk menyejahterakan rakyat daerah.

---

<sup>31</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 35.



[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## SUMBER-SUMBER PENERIMAAN NEGARA PAJAK DAN BUKAN PAJAK

### A. Pajak dan Sumber Penerimaan Negara

Para pendiri negara kita sudah sepakat bahwa semenjak awal pembentukan negara yang diinginkan adalah negara hukum yang menganut paham negara kesejahteraan. Hal tersebut dapat dilihat dalam Pembukaan UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagai pemandu untuk mengantarkan rakyat Indonesia ke arah negara yang sejahtera. Dengan demikian, guna merealisasikan tujuan negara, maka pemerintah berkewajiban menyelenggarakan pemerintahan negara berdasarkan pada Undang-Undang Dasar (UUD) tersebut. Sendi dan arah penyelenggaraan pemerintahan tertuju pada pencapaian masyarakat yang adil dan makmur. Pencapaian masyarakat yang adil dan makmur dapat dilakukan melalui berbagai pelaksanaan program bidang pembangunan. Pembangunan yang hendak dilaksanakan adalah pembangunan dalam artian luas, meliputi pembangunan dalam segala sektor, baik fisik maupun pembangunan sumber daya manusia serta moral bangsa Indonesia. Hal demikian merupakan bagian dari tujuan negara hukum kesejahteraan meliputi pemberantasan kemiskinan dan pengangguran yang selama ini dirasakan oleh sebagian dari rakyat Indonesia.

Pelaksanaan pembangunan dalam artian luas menjadi tanggung jawab pemerintah, lebih lanjut dalam merealisasikan pembangunan tersebut

memerlukan sumber pendanaan yang besar, maka sumber pembiayaan menjadi bagian penting dan berpengaruh dalam merealisasikan berbagai program pembangunan. Dengan demikian, penerimaan negara menjadi kunci utama untuk kelangsungan hidup berbangsa dan bernegara. Penggalan sumber penerimaan negara harus tetap berdasarkan hukum yang berlaku, sehingga tidaklah terjadi pelanggaran kepada Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

Pembiayaan pembangunan yang seluas-luasnya dilakukan dengan bersumberkan pada penerimaan negara. Sumber penerimaan negara dalam pemungutannya telah diatur pada Pasal 23A UUD 1945. Muatan materi yang diatur pada Pasal 23A adalah, "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". Dari ketentuan tersebut dua jenis penerimaan negara pajak dan pungutan lain salah satunya retribusi sebelum diberlakukan pada masyarakat, maka terlebih dahulu harus diatur dengan undang-undang sebagai manifestasi dari negara hukum kesejahteraan modern.

Jenis penerimaan negara yang disebut dengan pajak dipungut dan dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan untuk jenis pajak perdagangan, cukai rokok, dan bea materai dipungut dan dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Kedua lembaga itu di dalam lingkup dan di bawah Kementerian Keuangan yang mengemban tugas membantu presiden dalam menyelenggarakan pemerintahan.

Pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara pada hakikatnya merupakan bentuk penerimaan negara yang tidak tergolong pada jenis pajak. Dalam praktik penerimaan yang demikian dikategorikan sebagai "penerimaan negara bukan pajak". Pelaksanaan pemungutan penerimaan negara bukan pajak dilakukan oleh berbagai institusi negara, seperti kementerian negara, lembaga pemerintah nonkementerian, dan lembaga negara lainnya. Meskipun demikian, pengelolaan keuangan tersebut tetap berada di Kementerian Keuangan selaku bendahara umum negara. Untuk tertibnya pengelolaan keuangan negara, maka setiap pemungutan yang telah dilakukan oleh berbagai lembaga tersebut, maka mereka berkewajiban untuk menyetorkan hasil pemungutannya ke kas negara secara langsung. Dengan demikian, menunjukkan bahwa Menteri Keuangan memiliki peran dan fungsi yang sangat penting dalam menggali dan mengelola berbagai penerimaan negara termasuk pajak dan penerimaan negara bukan pajak.

Untuk efisien dan efektivitasnya sumber penerimaan negara, baik dari sektor pajak maupun penerimaan negara bukan pajak yang sementara ini dipungut oleh berbagai lembaga, maka sekarang sudah saatnya perlu dilakukan restrukturisasi atas lembaga-lembaga tersebut. Hal demikian bertujuan untuk memudahkan dalam melakukan pengawasan dan menghindarkan adanya kebocoran anggaran. Oleh karena itu, restrukturisasi pada hakikatnya bertujuan untuk melakukan perampangan badan yang berwenang memungut penerimaan negara. Sehingga hasil restrukturisasi, menghasilkan atau menciptakan satu badan yang bersifat otonom dan transparan serta berwenang mengelola penerimaan negara.<sup>32</sup> Beberapa negara yang sudah melakukan restrukturisasi dan berhasil, antara lain: Ghana (1985), Bolivia (1987), Argentina (1988), Peru (1988), Uganda (1991), Malawi (1995), Malaysia (1994), Guatemala (1999), dan Prancis (2010).

Keberhasilan restrukturisasi dalam perampangan lembaga penerimaan negara menjadi kunci terwujudnya lembaga penerimaan negara yang ideal di masa yang akan datang. Oleh karena itu, lembaga tersebut memiliki syarat yang bersifat otonom, independen, dan transparan menjadi bagian strategis yang diharapkan oleh masyarakat. Jadi, badan penerimaan negara sebaiknya berada di luar dari Kementerian Keuangan. Sehingga diharapkan badan penerimaan negara ke depan merupakan bagian lembaga pemerintah nonkementerian negara yang memiliki tanggung jawab kepada presiden selaku kepala pemerintah secara langsung. Tujuan pembentukan lembaga ini, antara lain: untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan wewenang (*detournement de pouvoir*) atau bahkan dapat melakukan tindakan yang melampaui batas kewenangan (*daad van willekeur*) di bidang penerimaan negara.<sup>33</sup> Oleh karena itu, untuk mencegah adanya penyalahgunaan kewenangan dan meminimalisir kebocoran anggaran, di samping pengawasan yang harus ditingkatkan juga perlunya badan tersendiri yang memungut dan mengelola penerimaan negara.

Penyelenggaraan negara memerlukan sumber pembiayaan yang besar bertujuan untuk kelangsungan hidup negara. Tanpa adanya sumber penerimaan negara yang dapat diandalkan dan direncanakan,

---

<sup>32</sup>Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, *Hukum Keuangan Negara Teori dan Praktik*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2017), hlm. 57.

<sup>33</sup>*Ibid.*

maka akan sulit negara untuk bertahan. Faktanya bahwa pajak sebagai salah satu sumber pendapatan yang menempati persentase yang terbesar dibandingkan dengan sektor-sektor penerimaan lainnya, seperti migas serta nonmigas. Keberhasilan suatu negara dalam mengumpulkan pajak dari rakyatnya sudah dipastikan akan dapat membawa dampak positif bagi stabilitas ekonomi negara yang bersangkutan. Data dari Bank Dunia menilai Indonesia merupakan negara dengan penerimaan negara yang paling rendah dibandingkan dengan negara-negara yang ada di Asia dan G20. Pada saat ini, Indonesia mengumpulkan <50% potensi penerimaan negara. Hal ini tercermin dari rasio penerimaan negara terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) yang baru sekitar 15%. Demikian juga dengan rasio penerimaan perpajakan (*tax ratio*) yang hanya 11,3% dari PDB, jauh di bawah pencapaian Brasil, Cina, India, Malaysia, Meksiko, Filipina, Thailand, atau bahkan Vietnam.<sup>34</sup> Oleh karena itu, masih perlu kerja keras dari semua pihak untuk suksesnya penerimaan negara dari sektor pajak.

Pada umumnya suatu negara memiliki sumber-sumber pendapatan negara, sehingga antara negara yang satu dengan negara lainnya memiliki potensi sumber pendapatan yang berbeda. Indonesia sebagai negara yang berdaulat untuk kelangsungan hidupnya memiliki sumber-sumber penerimaan negara adalah sebagai berikut:

1. Kekayaan alam (minyak bumi, gas, batu bara, emas, hutan, dan seterusnya).
2. Pajak-pajak pusat (PPH, PPnBM, Bea Materai, Cukai, Bea Masuk/Bea Keluar).
3. Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP).

## 1. Kekayaan Alam

Kekayaan alam menjadi bagian penting yang menjadi salah satu sumber penerimaan negara, sehingga dalam penggunaannya wajib memperhatikan kemanfaatan yang sebesar-besarnya untuk masyarakat Indonesia. Karena sumber yang berasal dari kekayaan alam, misalnya minyak bumi, gas alam, emas, batu bara, hutan, dan sebagainya,

---

<sup>34</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan dibidang Perpajakan*, (Jakarta: Prenada Media Group, 2018), hlm. 1.

merupakan sumber pendapatan yang sudah pasti pada suatu saat akan habis, karena itu dalam mengeksploitasi harus bijak dan tidak berlebihan, agar tidak memberikan beban pada generasi yang akan datang. Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 sudah memberikan dasar sebagaimana diatur pada Pasal 33 UUD RI 1945 yang menentukan bahwa, “*Bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk kemakmuran rakyat sebesar-besarnya*”. Makna dikuasai oleh negara adalah mengatur dan menyelenggarakan peruntukan, penggunaan, persediaan, dan pemeliharannya, menentukan dan mengatur hubungan hukum antara orang-orang (subjek hukum) dan perbuatan-perbuatan hukum mengenai bumi, air, dan ruang angkasa.<sup>35</sup>

Dari ketentuan yang ada pada Pasal 33 UUD 1945 menunjukkan bahwa negara hanya menguasai, bukan memiliki, artinya negara di sini hanya berfungsi untuk mengatur tentang berbagai hal yang berkaitan dengan tanah; misalnya pengaturan mengenai hak kepemilikan atas tanah, baik perorangan maupun badan hukum, hak pakai, hak guna usaha, hak guna bangunan, dan sebagainya. Untuk itu lebih lengkapnya dapat dilihat pada ketentuan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Undang-Undang Pokok-Pokok Agraria serta aturan pelaksanaannya.

## 2. Pajak-Pajak Pusat

Secara garis besar penerimaan pajak dapat dikelompokkan menjadi:

- a. Pajak dalam negeri, seperti Pajak Penghasilan (PPh), PPh perorangan pribadi, PPh badan, PPh dari minyak dan gas, PPh nonminyak dan gas, Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), cukai, dan pajak lainnya.
- b. Pajak perdagangan internasional, yaitu bea masuk dan bea keluar.

Pajak pusat adalah jenis pajak yang kewenangan memungutnya ada pada pemerintah pusat melalui instansi vertikal yang ada di daerah. Pajak jenis ini, contohnya PPh, PPnBM, Cukai, Bea Masuk/Keluar,

---

<sup>35</sup>Sudargo Gautama, *Tafsiran Undang-Undang Pokok Agraria*, (Bandung: Alumni, 1980), hlm. 65.

dan PBB untuk perkebunan, yang wajib dibayar oleh wajib pajak dan pelaksanaannya dapat dipaksakan, dan ada sanksi tertentu sebagaimana diatur dalam ketentuan undang-undang. Sehingga pajak sebagai salah satu penerimaan negara yang sangat potensial, kemudian hasil pajak dikumpulkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Struktur APBN dicermati dari sumbernya berasal dari pajak, kekayaan alam, dan penerimaan bukan pajak. Penerimaan pajak setiap tahunnya selalu meningkat, sebagai contoh dapat dilihat pada gambar diagram di bawah ini:



**Gambar 2.1** Diagram Peningkatan Penerimaan Keuangan Negara yang Bersumberkan dari Pajak untuk Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) pada Setiap Tahunnya

Sumber: Kementerian Keuangan Tahun 2019

Secara ringkas dan sederhana jenis pendapatan negara sebagai sumber keuangan negara dapat dikelompokkan sebagai berikut:

- a. Pajak negara terdiri dari:
  - 1) Pajak penghasilan
  - 2) Pajak pertambahan nilai barang dan jasa
  - 3) Pajak penjualan atas barang mewah
  - 4) Bea materai

b. Bea dan cukai terdiri dari:

- 1) Bea masuk
- 2) Cukai gula
- 3) Cukai tembakau

Upaya untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, maka dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut:

- a. Melakukan intensifikasi atas semua jenis pajak terhadap wajib pajak;
- b. Membuat kebijakan *tax amnesty*;
- c. Peninjauan dan penyempurnaan tarif pajak;
- d. Menyederhanakan administrasi perpajakan;
- e. Melakukan penyesuaian atas daya pikul wajib pajak untuk pajak tertentu, misalnya untuk PPh adanya penyesuaian atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

Dari uraian tersebut di atas pada dasarnya pemerintah telah melakukan upaya untuk meningkatkan penerimaan negara melalui pajak. Hal ini tercermin dengan adanya beberapa pembentukan undang-undang perpajakan yang baru dan perubahan atas undang-undang perpajakan yang ada sekarang.

Di samping penerimaan dari sektor pajak, juga tidak kalah pentingnya penerimaan yang bersumber dari bea dan cukai, yang sementara ini masih dapat diandalkan. Pada tataran praktis bea itu dibedakan menjadi dua, yakni bea masuk dan bea keluar. Bea masuk adalah bea yang dipungut dari sejumlah harga barang yang dimasukkan ke daerah pabean, dengan tujuan untuk dipergunakan sendiri dengan menggunakan tarif tertentu yang dalam penerapannya diatur dalam peraturan perundang-undangan dan Keputusan Menteri Keuangan. Bea keluar adalah bea yang dipungut dari jumlah harga barang-barang tertentu yang dikirim keluar daerah Indonesia, dan dihitung berdasarkan tarif tertentu, hal mana diatur dan ditetapkan dalam undang-undang.

Daerah pabean adalah daerah yang ditentukan batas-batasnya oleh pemerintah, dan batas-batas itu digunakan sebagai garis untuk memungut bea-bea. Seluruh wilayah kepulauan Indonesia kecuali kepulauan sabang termasuk daerah pabean Indonesia. Untuk beberapa jenis barang tertentu yang dikecualikan tidak lagi dikenakan bea keluar

sebagaimana diatur pada Pasal 2 ayat (4) Peraturan Pemerintah No. 55 Tahun 2008 tentang Pengenaan Bea Keluar terhadap Barang Ekspor adalah sebagai berikut:

- a. Barang perwakilan negara asing beserta para pejabatnya yang bertugas di Indonesia berdasarkan asas timbal balik;
- b. Barang untuk keperluan museum, kebun binatang, dan tempat lain semacam itu yang terbuka untuk umum serta barang untuk konservasi alam;
- c. Barang untuk keperluan penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan;
- d. Barang contoh yang tidak untuk diperdagangkan;
- e. Barang pindahan;
- f. Barang pribadi penumpang, awak sarana pengangkut, pelintas batas, dan barang kiriman sampai batas nilai pabean dan/atau jumlah tertentu;
- g. Barang asal impor yang kemudian diekspor kembali; atau
- h. Barang ekspor yang akan diimpor kembali.

Cukai adalah pungutan yang dikenakan atas barang-barang tertentu berdasarkan tarif yang sudah ditetapkan untuk masing-masing jenis barang tertentu. Cukai tidak dikenakan terhadap semua jenis barang. Barang-barang yang dikenakan cukai, antara lain adalah minuman keras, tembakau, bensin, gula, dan sebagainya.

### **3. Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)**

Penerimaan negara yang bersumber di luar dari pajak, sering disebut sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), yakni seluruh penerimaan keuangan pemerintah pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan. Dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Undang-undang tersebut mengatur 7 jenis sumber penerimaan, antara lain:

- a. Penerimaan yang bersumber dari pengelolaan dana pemerintah.
- b. Penerimaan dari pemanfaatan Sumber Daya Alam (SDA).
- c. Penerimaan dari hasil-hasil pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan.

- d. Penerimaan dari kegiatan pelayanan yang dilaksanakan pemerintah.
- e. Penerimaan berdasarkan putusan pengadilan dan yang berasal dari pengenaan denda administrasi.
- f. Penerimaan berupa hibah yang merupakan hak pemerintah.
- g. Penerimaan lainnya yang diatur dalam undang-undang tersendiri.

Dari penerimaan yang bersumberkan bukan pajak dapat dijelaskan sebagai berikut: penerimaan yang bersumber dari pengelolaan dana pemerintah adalah dana negara yang dikelola oleh BUMN, misalnya bank-bank milik negara, Garuda Airlines, jawatan perkeretaapian, Telkom, pabrik pupuk, semen, dan lain-lain. Penerimaan yang bersumberkan dari pemanfaatan Sumber Daya Alam (SDA) terdiri dari: penerimaan minyak dan gas alam (migas) dan nonmigas (pertambangan umum, kehutanan, perikanan, dan lainnya). Penerimaan dari hasil-hasil pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan berupa laba usaha dari BUMN. Penerimaan berupa hibah luar negeri menurut Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 2006 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman dan/atau Penerimaan Hibah serta Penerusan Pinjaman dan/atau Hibah Luar Negeri. Hibah luar negeri adalah setiap penerimaan negara, baik dalam bentuk devisa dan/atau devisa yang dirupiahkan, rupiah maupun dalam bentuk barang dan/atau jasa yang diperoleh dari pemberi hibah luar negeri yang tidak perlu dibayar kembali. Demikian pula ada PNBPN lainnya adalah sebagai berikut:

- a. Pendapatan dan penjualan sewa;
- b. Pendapatan jasa;
- c. Pendapatan bunga;
- d. Pendapatan kejaksaan dan pengadilan;
- e. Pendapatan pendidikan;
- f. Pendapatan gratifikasi dan uang sitaan dari hasil korupsi;
- g. Pendapatan iuran dan denda;
- h. Pendapatan lainnya yang berlaku umum di semua kementerian, lembaga, dan badan pemerintah untuk dikelola dan dipertanggungjawabkan penggunaannya.

Keberadaan PNBPN bila dicermati dari sisi peraturan perundang-undangan pada hakikatnya penerimaan itu sama dengan penerimaan

yang bersumberkan dari sektor perpajakan. Hal demikian dapat dilihat pada Pasal 23A UUD RI 1945 yang menyatakan, “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”. Hal demikian menunjukkan bahwa pungutan lain termasuk PNBP memiliki legitimasi hukum sama dengan pemungutan pajak, keberadaannya wajib diatur dalam bentuk undang-undang. Oleh karena itu, dasar hukumnya adalah Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Sehingga apabila dilihat dari sisi penerimaan keuangan negara maka, baik pajak maupun PNBP tidak dapat dipisahkan dari keuangan negara. Meskipun pajak dan PNBP termasuk dalam kategori dari sudut keuangan negara yang bersifat mikro, jika dibandingkan dengan pengelolaan keuangan negara yang bersifat makro. Namun, perlakuan keduanya dari sisi hukum keuangan negara adalah tetap sama.

Pola pengawasan dan audit atas penerimaan negara dari pajak maupun dari PNBP dilakukan audit oleh lembaga negara. Lembaga tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dibentuk berdasarkan Keppres No. 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non-Departemen sebagaimana telah diubah dengan Perpres Nomor 64 Tahun 2005, keberadaan lembaga ini sebagai internal audit yang bertanggung jawab langsung kepada presiden.
- b. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai eksternal audit dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, badan ini memiliki kewenangan dan memiliki tanggung jawab hasil audit kepada DPR, DPD, dan DPRD.

Gambaran umum penerimaan negara dalam struktur APBN dan RAPBN adalah sebagai berikut:

- a. Pendapatan negara dan hibah terdiri dari:
  - 1) Penerimaan Dalam Negeri
    - a) Pendapatan Pajak Dalam Negeri
      - Pajak Penghasilan (PPh)
      - Pajak Pertambahan Nilai dan PPnBM

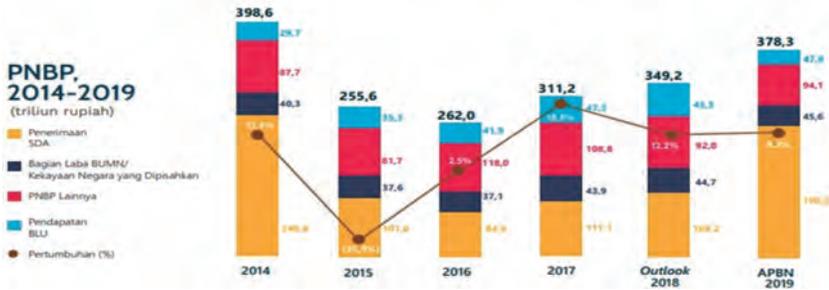
- Bea Masuk
  - Cukai
  - Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Perkebunan
- a) Pendapatan Pajak Internasional
- Pajak Ekspor
  - Bea Masuk
- 2) Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) terdiri dari:
- a) Penerimaan Sumber Daya Alam (SDA)
- Minyak Bumi
  - Gas Alam
  - SDA Non-Migas
- b) Pendapatan Bagian Laba BUMN  
Penerimaan atas laba BUMN, sesuai dengan besarnya kepemilikan saham BUMN.
- c) Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya
- d) Pendapatan Badan Layanan Umum (BLU)  
Seperti pungutan yang dikelola kementerian atau lembaga yang berhubungan dengan pelayanan umum.
- e) Hibah  
Semua penerimaan negara yang berasal dari sumbangan pihak swasta dalam negeri dan pemerintah daerah, serta pihak swasta luar negeri dan pemerintah luar negeri yang tidak perlu dibayar kembali dan tidak mengikat, tidak secara terus-menerus, dan dialokasikan untuk kegiatan tertentu sesuai dengan nota kesepahaman (*memorandum of understanding*).

Gambaran Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dari tahun ke tahunnya terjadi peningkatan untuk lebih jelasnya dapat lihat pada gambar diagram di bawah ini:

# PNBP

(Penerimaan Negara Bukan Pajak)

Peningkatan PNBP didorong kenaikan harga minyak, peningkatan kualitas dan volume layanan, serta perbaikan tata kelola



**Gambar 2.2** Diagram Peningkatan Penerimaan Negara yang Bersumberkan pada Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) pada Setiap Tahunnya

Sumber: Kementerian Keuangan Tahun 2019

b. Belanja negara terdiri dari:

1) Belanja Pemerintah Pusat

a) Belanja Pegawai

Yang meliputi: PNS, TNI, POLRI, dan pensiunan.

b) Belanja Barang

Dialokasikan untuk mempertahankan fungsi pelayanan publik, meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengadaan barang dan jasa, perjalanan dinas, pemeliharaan aset negara, dan mendukung kegiatan pemerintahan.

c) Belanja Modal

Yaitu belanja yang digunakan untuk membiayai pembentukan modal dalam bentuk tanah, peralatan, mesin, gedung, jaringan, dan sarana fisik lainnya.

d) Belanja Bunga dan Pinjaman

Pembayaran utang dalam negeri dipengaruhi oleh tingkat suku bunga Sertifikat Bank Indonesia (SBI). Pembayaran utang luar negeri bersumber pada pinjaman bilateral, multilateral, fasilitas kredit ekspor, dan pinjaman lain.

- e) Subsidi (subsidi energi dan subsidi nonenergi)  
Digunakan untuk menjaga stabilitas harga, membantu masyarakat kurang mampu, membantu usaha skala mikro dan menengah, BUMN, dan membantu BUMN yang melaksanakan pelayanan umum.
  - f) Belanja Hibah  
Merupakan transfer uang, barang, dan jasa yang bersifat tidak wajib kepada pemerintah daerah BUMN, BUMD, negara lain, atau organisasi internasional.
  - g) Belanja Bantuan Sosial  
Diberikan dalam bentuk transfer uang atau barang kepada masyarakat melalui lembaga nirlaba (sosial) untuk melindungi risiko sosial.
  - h) Belanja Lain-Lain
- 2) Transfer ke daerah meliputi:
- a) Dana Perimbangan  
Dana Bagi Hasil (DBH)  
Yaitu dana bagian daerah yang bersumber dari penerimaan daerah, baik pajak maupun sumber daya alam (dalam bentuk presentase).
  - b) Dana Alokasi Umum (DAU)  
Yaitu instrumen yang bersifat umum (*block grant*) guna mengatasi ketimpangan fiskal antardaerah untuk pemerataan kemampuan keuangan antardaerah.
  - c) Dana Alokasi Khusus (DAK)  
Yaitu instrumen transfer yang bersifat khusus (*specific grant*) untuk membiayai kebutuhan khusus daerah dan/atau nasional.
  - d) Dana Otonomi Khusus dan Penyesuaian  
Dana otonomi khusus diberikan kepada daerah-daerah yang masih tertinggal untuk pembiayaan pendidikan, kesehatan, dan lain-lain. Dana penyesuaian diberikan kepada daerah yang menerima DAU lebih kecil dari tahun sebelumnya.

- e) Keseimbangan Primer
- f) Surplus/Defisit Anggaran
- g) Pembiayaan, terdiri dari:
  - Pembiayaan dalam negeri
    - Perbankan dalam negeri
    - Nonperbankan dalam negeri
  - Pembiayaan luar negeri neto:
    - Penarikan pinjaman luar negeri bruto, (pinjaman program, pinjaman proyek)
    - Penerusan pinjaman
    - Pembayaran cicilan pokok utang luar negeri
    - Deskripsi per pos.

Berdasarkan dari struktur yang tertuang dalam APBN dan RAPBN, semakin jelaslah bahwa yang menjadi tumpuan dalam penerimaan pemerintah (pendapatan negara) yang secara sistematis dan berurutan adalah: *pertama* penerimaan dari sektor pajak, *kedua* penerimaan dari sektor migas, dan *ketiga* Penerimaan Negara Bukan Pajak (BNBP). Lebih lanjut pengeluaran pemerintah dalam rangka menjalankan roda pemerintahan digunakan melalui anggaran rutin dan anggaran pembangunan.

## **B. Hasil Perusahaan Negara**

Kedudukan negara sebagai badan hukum publik dalam hal-hal tertentu dapat bertindak sebagai subjek hukum, dapat ikut bertindak dalam lapangan ekonomi, seperti halnya dalam bidang badan hukum privat. Seperti halnya laba yang diperoleh perusahaan negara dapat menjadi pendapatan negara sehingga dapat dimasukkan sebagai bagian dari anggaran pendapatan negara. Oleh karena itu, sebagai bagian dari perusahaan negara adalah semua perusahaan yang modalnya merupakan kekayaan Negara Republik Indonesia dengan tidak melihat bentuknya, perusahaan tersebut dapat berbentuk Badan Usaha Milik Negara (BUMN), seperti Perusahaan Listrik Negara (PLN), Telkom, Garuda Airlines, BNI, Bank Mandiri, BRI, BTN, Bus Damri, Asuransi Jiwa Sraya, perusahaan jawatan perkeretaapian, dan lain-lain.

## C. Sumber-Sumber Lain

Sumber-sumber lain adalah sumber yang diterima oleh negara selain dari kekayaan alam, pajak, dan penerimaan negara bukan pajak, sumber ini kelihatannya mudah dan menguntungkan, tetapi bila dicermati secara mendalam, sebenarnya kebijakan ini sangatlah tidak populer, karena negara yang mengambil kebijakan tersebut dalam jangka panjang akan dapat mengancam kelangsungan hidup bernegara dan memberikan beban pada generasi yang akan datang. Sumber-sumber lain yang dimaksud adalah sebagai berikut.

*Pertama*, mencetak uang (*deficit spending*) sumber ini oleh beberapa negara sering dilakukan. Pemerintah Indonesia pernah melakukannya dalam rangka memenuhi kebutuhan akan investasi negara untuk membiayai pembangunan yang tercermin dalam Anggaran Belanja Pembangunan.<sup>36</sup> Secara teoretis kebijakan seperti ini dapat dilakukan oleh pemerintah kapan saja. Namun, kebijakan yang demikian di samping dapat menyebabkan menurunnya nilai mata uang, juga dapat menyebabkan ketidakpercayaan negara lain terhadap perekonomian secara umum dari negara yang bersangkutan. Solusi yang diambil bila terjadi defisit dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) biasanya diambil kebijakan melalui pinjaman atau kredit luar negeri yang berasal dari kelompok negara donor.

*Kedua*, pinjaman negara, baik yang bersumberkan dari dalam negeri maupun luar negeri. Pinjaman dalam negeri dapat dibedakan menjadi pinjaman jangka pendek dan jangka panjang. Pemberian pinjaman dalam negeri untuk jangka pendek melalui cara pemberian pembukaan uang muka oleh Bank Indonesia kepada pemerintah sebelum diperolehnya penerimaan negara yang masuk ke kas negara. Pinjaman yang demikian bersifat sementara yang bertujuan agar tidak terjadi kevakuman pemerintah dalam melakukan pengeluaran pembiayaan yang dibutuhkan. Pemberian pembukaan uang muka ini kemudian oleh pemerintah dijamin dengan mengeluarkan kertas perbendaharaan negara, pinjaman ini dilunasi oleh pemerintah pada saat sudah masuknya penerimaan negara ke kas negara, seperti penerimaan pajak dan penerimaan negara bukan pajak. Pemberian pinjaman dalam negeri untuk jangka panjang dilakukan dengan cara

---

<sup>36</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 18.

pemerintah menerbitkan uang kertas berharga (obligasi) jangka waktu. Penjualan surat berharga ini disampaikan kepada seluruh rakyat dan hasil penjualan surat berharga tersebut kemudian digunakan untuk membiayai pembangunan.

Pinjaman luar negeri dilakukan dengan melalui pertimbangan yang cermat dan penuh perhitungan, sehingga pinjaman luar negeri dipersiapkan penggunaannya untuk jangka panjang. Karena itu, keberadaan pinjaman luar negeri hanya bersifat sebagai faktor pelengkap dan tidak ada kaitannya dengan politik apalagi ideologi negara. Secara garis besar pinjaman luar negeri ini dapat digolongkan menjadi: *pertama*, bentuk bantuan berupa bantuan program, yaitu bantuan keuangan yang diterima dari luar negeri (negara donor) berupa devisa kredit. Devisa kredit ini kemudian dicairkan dalam bentuk rupiah dan dimasukkan ke kas negara, sehingga bertambahlah kas negara untuk membiayai pembangunan. *Kedua*, bentuk bantuan berupa proyek, yaitu bantuan dari luar negeri (negara donor) yang diterima oleh pemerintah bukan dalam bentuk uang, melainkan berupa peralatan alat-alat berat, mesin-mesin untuk digunakan dalam pelaksanaan pembangunan proyek-proyek tertentu, seperti proyek irigasi, telekomunikasi, bendungan, jalan, jembatan, pelabuhan, pengeboran sumber air bersih, dan lain sebagainya. Kemungkinan lain bantuan dari luar negeri itu dapat berupa pengiriman tenaga konsultan dan tenaga teknis untuk melaksanakan pembangunan proyek-proyek tertentu.

## LANDASAN FILOSOFIS DAN KONSTITUSIONAL DALAM PEMUNGUTAN PAJAK

### A. Dasar Filosofis Pendekatan Pajak

Secara jelas dasar filosofis pemungutan pajak, baik pajak pusat maupun pajak daerah di wilayah Negara Republik Indonesia adalah Pancasila. Pancasila sebagai *Staat Fundamental Norm* dikatakan dalam Hukum Tata Negara sebagai sumber hukum materiil, maka sudah menjadi keniscayaan bahkan kewajiban setiap peraturan perundang-undangan yang dibentuk “rohnya” bersumber pada Pancasila. Setiap negara dalam memungut pajak sudah pasti berdasarkan pada ideologi yang dianut oleh negara yang bersangkutan, apakah negara itu berideologikan komunis, liberal, atau Pancasila. Indonesia sebagai negara yang merdeka dan berdaulat semenjak awal para pendiri negara sudah bersepakat bahwa Indonesia adalah negara yang berideologikan Pancasila. Maka dasar falsafah dalam pemungutan pajak pun adalah Pancasila. Oleh karena itu, sudah sepantasnya bahwa nilai-nilai Pancasila harus dijabarkan juga dalam sistem perpajakan Indonesia. Orientasi perpajakan kita harus bertujuan untuk membawa rakyat Indonesia ke arah yang berkeadilan, berkeadilan, dan pemerataan, sehingga pertimbangan-pertimbangan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan perpajakan benar-benar berdasarkan pada nilai filosofis, yuridis, dan sosiologis yang mencerminkan ciri keindonesiaan. Dengan demikian,

maka pajak pada dasarnya dapat didekati dan ditinjau dari sila-sila Pancasila dengan penjelasan sebagai berikut:

## 1. Sila Pertama Pancasila

Prinsip yang dianut oleh bangsa Indonesia, adalah bangsa yang masyarakatnya mengimani adanya Tuhan, misalnya dalam Pembukaan UUD 1945 negara ini ada karena berkat Allah Yang Maha Kuasa lengkapnya berbunyi: “*Atas berkat rahmat Allah Yang Maha Kuasa dan dengan didorongkan oleh ...*”, demikian pula pada sila pertama, yakni Ketuhanan Yang Maha Esa, dan juga pada Pasal 29 UUD 1945 yang berbunyi: “*Negara berdasarkan atas Ketuhanan Yang Maha Esa*”. Dari beberapa ketentuan pengaturan dalam UUD 1945 tersebut, maka jelaslah bahwa negara Indonesia walaupun bukan negara agama, tetapi negara yang meletakkan dasar dan mengedepankan tatanan agama sebagai sendi dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara, sehingga di negara Indonesia menolak adanya paham ateis dan sekuler. Membicarakan tentang pajak pada dasarnya tidak dapat dipisahkan dengan tatanan beragama, ada hadis yang mengatakan “cinta pada tanah air adalah sebagian dari iman”. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang erat antara nilai-nilai kehidupan beragama dengan kehidupan bernegara yang kemudian diimplementasikan dalam kehidupan masyarakat Indonesia. Pandangan masyarakat Indonesia yang demikian akan dapat membantu serta mempermudah negara dalam pemberian beban berupa pajak pada rakyat.

Masyarakat Indonesia adalah masyarakat yang agamis yang mengimani adanya Tuhan, mematuhi terhadap perintah-perintah Tuhan yang diturunkan melalui para malaikat kepada nabi dan rasul-Nya yang kemudian dituangkan dalam Al-Kitab, misalnya: Al-Qur’an, Injil, Taurat, dan sebagainya. Salah satu perintah Tuhan pada orang yang beriman yang menganut Islam adalah bagi mereka yang berkecukupan harta dengan syarat sampai pada nisab tertentu, maka mereka berkewajiban menyisihkan sebagian kecil hartanya untuk fakir miskin, menyisihkan sebagian kecil hartanya untuk fakir dan miskin bagi yang berkecukupan, dalam bahasa agama biasa dinamakan dengan zakat. Zakat memiliki dua pengertian:<sup>37</sup> *pertama*, dengan zakat, diharapkan akan mendatangkan

---

<sup>37</sup>Muhammad Hasbi Ash Shiddieqy, *Pedoman Zakat*, (Semarang: PT Pustaka Rizki Putra, 2006), hlm. 3.

kesuburan pahala. Karenanya dinamakanlah “harta yang dikeluarkan itu” dengan zakat. *Kedua*, zakat itu merupakan suatu kenyataan jiwa suci dari kikir dan dosa. Perintah tentang zakat dalam firman Allah dalam Al-Qur’an Surah Al-Baqarah ayat 43, yang artinya: *“Dan dirikanlah salat dan tunaikanlah zakat, dan rukuklah bersama sama orang yang rukuk”*. Berdasarkan pada firman Allah tersebut menunjukkan bahwa betapa pentingnya zakat itu, karena perintah zakat itu disejajarkan dengan perintah salat. Dengan demikian, zakat pada hakikatnya merupakan perintah yang sumbernya berasal dari Tuhan yang wajib dilaksanakan bagi setiap orang yang beriman, bagi mereka yang menunaikan kewajibannya dengan baik akan diberikan balasan berupa pahala sebagai tabungan di alam akhirat kelak, sebaliknya bagi mereka yang tidak menunaikan kewajibannya sebagaimana difirmankan dalam Al-Kitab maka akan ada sanksi tertentu yang diberikan oleh Tuhan di alam sana.

Dilihat dari fungsinya bahwa zakat memiliki nilai filosofis, yakni sebagai bentuk kesetiakawanan cinta kasih kepada mereka yang masih belum beruntung, sehingga dengan demikian zakat bertujuan untuk membantu dan mengangkat harkat dan martabat sesama manusia yang terkategori fakir dan miskin. Demikian pula dengan pajak sebagai perintah negara kepada rakyatnya, yang sifatnya wajib bagi rakyat untuk membayarnya. Pajak memiliki kegunaan untuk kepentingan bersama, apakah untuk membiayai pembuatan jalan, jembatan, rumah sakit, gedung sekolah, beasiswa, bantuan dana BOS, bantuan dana BPJS, dan lain-lain. Dengan demikian, bila kita coba membandingkan antara tujuan pajak dan zakat, maka ada kesamaan di mana keduanya memiliki tujuan untuk kemaslahatan umat manusia dalam tatanan hidup bersama. Sedangkan perbedaannya dilihat dari sumber perintahnya zakat bersumber dari perintah Tuhan, sanksi diberikan oleh Tuhan kelak bila sudah meninggal, sedangkan untuk pajak bersumber dari perintah negara, sanksi diberikan secara langsung oleh negara berupa sanksi administrasi (bunga, denda, dan kenaikan) serta pidana bila tidak memenuhi kewajibannya.

Pada dasarnya menunaikan zakat merupakan bentuk kewajiban, yang harus dijalankan oleh orang Muslim. Zakat termasuk salah satu dari rukun Islam yang kelima, dengan demikian tidak ada alasan bagi mereka yang berkemampuan dan telah sampai pada nisabnya kemudian mereka tidak memenuhi kewajibannya. Di negara Islam

yang penyelenggaraan pemerintahannya berasaskan pada hukum Islam, memiliki aturan bagi warga negara yang sudah membayar zakat maka zakat digunakan untuk pengurangan dalam pembayaran pajaknya. Pada umumnya di negara yang demikian zakat itu sudah dikelola oleh suatu lembaga tertentu di bawah kendali pemerintah. Untuk negara yang kaya yang sumber pendapatannya sudah dicukupi dari kekayaan alam, misalnya di negara Timur Tengah, maka negara tidak lagi memungut pajak pada rakyatnya.

Bentuk aplikasi dari orang beriman akan selalu patuh terhadap perintah Tuhan, dia dalam hidupnya tidak saja berkuat memikrkan kepentingan diri sendiri saja, melainkan akan selalu memikrkan juga nasib di sekeliling mereka. Dengan demikian, kepatuhan dalam pembayaran zakat atau pajak disadari sebagai bentuk tanggung jawab dan kesadaran penuh akan perintah dari Tuhan dan negara. Kedua perintah itu, baik perintah zakat ataupun pajak memiliki makna penting saling mengukuhkan dalam mengentaskan kemiskinan menuju kepada kemaslahatan umat. Dengan demikian, dapatlah dikatakan bahwa antara zakat dengan pajak tidaklah saling bertentangan, malah justru saling mengukuhkan.

## **2. Sila Kedua Pancasila**

Prinsip sila kedua, “Kemanusiaan yang adil dan beradab”, juga harus mendapat tempat dalam prinsip perpajakan, baik dari segi aturan maupun dalam pelaksanaannya. Pembentukan undang-undang perpajakan di samping mengikuti ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, juga harus memperhatikan daya pikul (kemampuan) wajib pajak atas pajak yang akan dibebankan pada mereka. Sehingga prinsip keadilan sebagai bagian substantif muncul dan harus ada dalam undang-undang tersebut. Oleh karena itu, materi keadilan yang ada dalam undang-undang pajak, baik yang tersurat dalam *legal idea of justice* (keadilan menurut bunyi teks undang-undang), maupun *sense of justice* (rasa keadilan masyarakat) merupakan nilai keadilan, ibarat setali mata uang yang tidak dapat dipisahkan. Untuk itulah pelaksanaan undang-undang perpajakan oleh pejabat pemerintah harus dilandasi kemanusiaan dan keadilan yang manusiawi, kemudian diterima oleh wajib pajak dengan penuh pengertian dan kesadaran dalam menunaikan

kewajibannya. Rasa kemanusiaan itu harus terlihat pada petugas pajak dalam melaksanakan kewenangannya. Wajib pajak harus diperlakukan dengan baik dan manusiawi oleh petugas pajak, terciptanya hubungan yang harmonis antara petugas pajak dengan wajib pajak dapat melahirkan kesadaran hukum bagi wajib pajak dalam pemenuhan kewajibannya.

Prinsip kemanusiaan di samping diterapkan dalam pembentukan undang-undang perpajakan, juga harus tercermin dalam pelaksanaannya. Apa yang diterapkan dalam undang-undang perpajakan tidak boleh melampaui rasa batas kemanusiaan. Orang miskin, gelandangan, dan orang yang tidak memiliki pekerjaan, bila pajak ini dikenakan pada mereka, maka sesungguhnya pengenaan pajak tersebut telah melanggar terhadap Hak Asasi Manusia (HAM). Hakikatnya seseorang baru boleh dikenakan pajak oleh negara, apabila kebutuhan primer (makan dan minum) untuk hidup sudah tercukupi. Sebaliknya, bila kebutuhan primer saja tidak tercukupi kemudian negara memaksakan kehendaknya untuk mengenakan pajak pada mereka, maka dapat dikatakan bahwa negara telah melakukan pelanggaran HAM terhadap warga negaranya. Dilihat dari sifat pajak ada pajak yang dinamakan dengan pajak objektif dan pajak subjektif, pajak objektif (pajak tidak langsung) adalah pajak yang dikenakan terhadap wajib pajak dengan tidak memperhatikan pada kondisi subjek pajak, atau pajak yang dalam pembayarannya dibebankan kepada pihak ketiga. Oleh sebab itu, pajak yang sifatnya objektif dianggap kurang adil dari sudut kemanusiaan, sebab orang kaya akan membayar pajak sama dengan orang miskin.<sup>38</sup> Di sini artinya siapa pun orang yang terkategori memiliki objek pajak maka akan dikenakan pajak, atau yang membayar pajak itu adalah pihak ketiga, contoh pengenaan atas Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), sehingga orang miskin atau orang kaya akan dikenakan pajak yang sama besarnya, bila menginginkan atas kepemilikan atas barang tersebut.

Sebaliknya, untuk pengenaan pajak di negara berkembang sebaiknya warga negara dikenakan pajak subjektif (pajak langsung), sebab pajak subjektif lebih mendekati nilai keadilan dan prinsip Hak Asasi Manusia (HAM), di mana beban besarnya pajak dipikul sendiri oleh wajib pajak, dilihat dari sisi penghitungan besarnya pembebanan

---

<sup>38</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 13.

pajak diletakkan pada daya pikul atau kemampuan diri membayar dari wajib pajak itu sendiri. Pajak yang demikian disebut pajak subjektif. Pajak subjektif adalah pajak yang dikenakan kepada wajib pajak dengan mendasarkan pada kemampuan diri dari subjek pajak, atau pajak yang dalam pembayarannya dipikul sendiri oleh wajib pajak, contoh pengenaan atas Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Akan tetapi, dalam praktik menunjukkan bahwa pengenaan pajak objektif lebih banyak dikenakan pada masyarakat bila dibandingkan dengan pajak subjektif. Hal ini disebabkan pajak objektif (pajak tidak langsung) dalam pengenaannya dapat dilakukan secara langsung pada masyarakat dan tidak memerlukan administrasi yang rumit, karena beban pajaknya sudah dimasukkan dalam harga barang, seperti harga bensin, harga rokok, harga pakaian, dan sebagainya.

Pelaksanaan pemungutan pajak harus dibarengi dengan rasa kemanusiaan dari pihak pemungut (pemerintah). Pemungut pajak tidak boleh bertindak semena-mena yang hanya mengedepankan kekuasaan terhadap wajib pajak, melainkan pemungut pajak dalam menjalankan kewenangan atas hak dan kewajiban yang melekat pada mereka, harus berdasarkan pada peraturan perundang-undangan pajak yang berlaku. Untuk itu *equity* harus diterapkan. Pemungut pajak yang bertindak secara sewenang-wenang secara jelas bertentangan dengan rasa kemanusiaan.

Di negara yang sedang berkembang, pemungutan pajak yang berkeadilan adalah pajak subjektif oleh karena jumlah beban besarnya jumlah pajak yang harus dipikul oleh wajib pajak ditentukan sendiri berdasarkan pada keadaan wajib pajak dan daya pikulnya. Akan tetapi, dilihat pada kenyataannya bahwa pajak objektif (pajak tidak langsung) lebih banyak dikenakan pada rakyatnya daripada pajak subjektif (pajak langsung). Faktor penyebabnya tiada lain adalah prosedur administrasi pajak tidak langsung lebih mudah daripada pajak langsung, karena dalam pajak tidak langsung lazimnya pajak sudah dimasukkan dalam harga barang, sehingga orang yang membeli barang tersebut tidak lagi perlu ditanya punya Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau tidak, dan bahkan tidak perlu harus mengisi Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT).

Prinsip negara hukum terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan harus dibarengi dengan rasa kemanusiaan agar tidak dikatakan tindakan pemerintah itu melanggar Hak Asasi Manusia (HAM). Tindakan sewenang-wenang harus dihindarkan, oleh karena tindakan

yang demikian tidaklah sejalan dengan rasa kemanusiaan. Untuk itu ada *equity* yang dapat diterapkan dalam pembebanan pajak dan aturan pelaksanaannya. Contoh, jika ada seorang pengusaha yang memiliki sebuah PT, bila perusahaan PT itu telah dinyatakan pailit dan benar adanya yang bersangkutan tidak lagi memiliki harta apa pun. Pertanyaan muncul, apakah yang bersangkutan harus melunasi seluruh utang pajaknya? Atau mengangsur utang pajaknya? Dalam kondisi yang demikian tentunya sangat tidak adil bila pengusaha yang bersangkutan dipaksa harus melunasi pajaknya, sementara untuk memenuhi kebutuhan primer (makan) saja tidak ada, oleh karena itu harus dipertimbangkan pada dasar kemanusiaan. Apakah kemudian pejabat pajak akan menggunakan surat paksa, sita? Benar dalam undang-undang tidak ada diatur secara rinci dan mendalam tentang ketentuan tersebut, namun tidak berarti bahwa dalam penagihan pajak itu petugas pajak diperbolehkan melanggar Hak Asasi Manusia (HAM). Hal terpenting di sini karena pembayaran pajak itu ada batas limit akhir, yang perlu dipertimbangkan jangan sampai dalam pembayaran pajak tersebut terkena kedaluwarsa. Sehingga perlu adanya pencegahan terhadap kedaluwarsa dengan mendasarkan pada cara-cara yang dibenarkan oleh hukum atau pada hukum yang berlaku.

Guna mengatasi hal tersebut prinsip keadilan dalam hukum pajak perlu dimunculkan dan diberikan saluran hukum kepada wajib pajak untuk melaksanakan haknya, hak tersebut secara jelas dijamin dalam peraturan perundang-undangan pajak. Dalam hukum pajak dikenal ada dua saluran yang dapat ditempuh:

- a. Melalui saluran doleansi, dengan mengajukan keberatan, untuk pajak pusat diajukan ke Dirjen Pajak, sedangkan untuk pajak daerah provinsi diajukan kepada gubernur, pajak daerah kabupaten/kota diajukan kepada bupati/wali kota. Sehingga pengajuan keberatan ini digolongkan pada peradilan administrasi.
- b. Pengajuan banding ke pengadilan pajak tergolong dalam lingkup peradilan administrasi murni.

### **3. Sila Ketiga Pancasila**

Pada dasarnya pajak memiliki keterkaitan erat dengan prinsip persatuan Indonesia, oleh karena negara ini dibangun berdasarkan Pancasila sebagai ideologi pemersatu bangsa Indonesia, fungsi Pancasila di

samping sebagai ideologi negara, juga sebagai alat pemersatu dari suku yang berbeda, agama yang berbeda, adat, budaya yang berbeda. Sehingga tepatlah nilai persatuan sebagai sendi dalam hidup berbangsa dan bernegara. Untuk itu antara kelangsungan hidup bangsa dengan sumber keuangan negara sebagai dua sisi mata uang yang tidak dapat dipisahkan. Dengan demikian, sebagai penopang persatuan akan kelangsungan hidup negara salah satu di antaranya adalah adanya sumber-sumber penerimaan negara, sumber penerimaan negara dapat saja berupa kekayaan alam meliputi minyak bumi, gas, emas, dan lain-lain di mana sumber tersebut merupakan sumber daya yang tidak dapat diperbarui. Lain halnya dengan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara yang paling aman, karena tidak memberikan dampak negatif, baik untuk generasi sekarang maupun generasi yang akan datang. Dengan demikian, bahwa pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang paling penting untuk kelangsungan hidup negara, tanpa pajak kelangsungan hidup negara akan terganggu, kecuali bagi negara yang memiliki kekayaan alam yang melimpah. Dalam praktiknya hanya ada beberapa negara saja yang kelangsungan hidupnya tidak dari pajak, tetapi dari sumber kekayaan alamnya.

Dengan kepatuhan dalam pembayaran pajak berarti ikut serta berpartisipasi langsung dalam mewujudkan kelangsungan hidup berbangsa dan bernegara, maka dapatlah dikatakan bahwa pajak merupakan alat pemersatu bangsa. Karena dengan pajak, kelangsungan hidup bangsa dapat diwujudkan. Perwujudan itu dilakukan melalui sumber-sumber pembiayaan negara yang digunakan untuk kepentingan bersama. Pajak berasal dari rakyat untuk rakyat dan untuk kepentingan bersama. Pajak pada hakikatnya merupakan bentuk perwujudan kegotongroyongan nasional dan bentuk pembuktian kecintaan warga negara terhadap negaranya. Karena dengan pajak dapat dibiayai program-program pembangunan yang diinginkan dan sesuai dengan kehendak rakyat. Kewajiban membayar pajak merupakan kewajiban kenegaraan, artinya setiap warga negara wajib membayar pajak. Dengan demikian, dapatlah dikatakan kewajiban membayar pajak merupakan kewajiban setiap warga negara, yang merupakan kewajiban nasional, merupakan daya pemersatu bangsa.<sup>39</sup> Kelangsungan hidup negara dilakukan melalui

---

<sup>39</sup>*Ibid.*, hlm. 28.

pembayaran pajak dari rakyatnya, sehingga selagi rakyat suatu negara masih ada maka pajak juga terus ada untuk kepentingan bersama. Beda halnya dengan kekayaan alam yang tidak dapat dijadikan andalan untuk kelangsungan hidup negara karena sumber tersebut merupakan sumber yang tidak dapat diperbarui (*non renewable resources*) dan akan memberikan dampak yang besar di kemudian hari.

Kekayaan bersama dari hasil pajak dikumpulkan secara bersama melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) untuk pajak pusat dan melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) untuk pajak daerah, dikeluarkan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran bersama atau untuk kepentingan umum, dalam konteks bahasa APBN/APBD, yakni anggaran rutin dan anggaran pembangunan. Hal demikian merupakan bentuk perwujudan suatu tali pemersatu bangsa yang sangat kuat. Lebih kukuh bila pembayaran pajak itu dibarengi dengan kesadaran penuh, keikhlasan dedikasi sebagai cinta kasih seorang warga negara untuk kelangsungan dan membangun negara kita yang tercinta ini.

#### **4. Sila Keempat Pancasila**

Falsafah dasar pemungutan pajak salah satunya tercantum dalam sila keempat yang berbunyi: “Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan”. Hal demikian menunjukkan bahwa di negara Indonesia yang memiliki kedaulatan tertinggi adalah rakyat, yang diimplementasikan dalam bentuk lembaga Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Ketentuan filosofis tersebut kemudian dijabarkan lebih lanjut pada Pasal 23A UUD 1945, sebagai dasar konstitusional pemungutan pajak. Dasar konstitusional pemungutan pajak itu bila dicermati lebih lanjut memiliki makna sangat luas dan mendalam. Hal ini juga dapat dijumpai di negara-negara lain, misalnya di Inggris ada ungkapan yang mengatakan, “*No taxation without representation*”, artinya tidaklah mungkin ada pajak tanpa adanya parlemen (DPR). Demikian pula di negara Amerika Serikat yang mengatakan, “*Taxation without representation is robbery*”, artinya pajak tanpa undang-undang adalah sama saja dengan merampok uang rakyat. Uraian tersebut menunjukkan bahwa dalam pemungutan pajak keberadaan DPR memiliki kedudukan dan fungsi yang sangat penting dan menentukan. Sehingga pemungutan pajak yang tidak berdasarkan

undang-undang atau aturan lain yang derajatnya lebih rendah di bawah undang-undang maka aturan tersebut batal demi hukum, konsekuensinya hasil pungutan tersebut dapat dikatakan sebagai pungutan liar.

Dengan demikian, Pasal 23A UUD 1945, adalah landasan konstitusional bagi pemerintah untuk melakukan pemungutan pajak, yang dapat dijabarkan sebagai berikut:<sup>40</sup>

- a. Pemungutan pajak pada hakikatnya adalah pemberian beban kepada rakyat, oleh karena itu harus berdasarkan undang-undang.
- b. Kewajiban-kewajiban yang dibebankan kepada rakyat termasuk ketentuan-ketentuan dalam hukum pajak materiil yang memuat tentang siapa-siapa saja yang menjadi sasaran pengenaan pajak (subjek pajak), apa yang dikenakan pajak (objek pajak), dan besarnya pajak yang harus dibayar (tarif pajak).
- c. Ketentuan-ketentuan hukum pajak materiil dimuat dalam undang-undang pajak, seperti dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan UU No. 7 Tahun 1983 yang telah diubah terakhir menjadi UU No. 36 Tahun 2008, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, yaitu UU No. 8 Tahun 1983 yang telah diubah terakhir menjadi UU No. 42 Tahun 2009.

Pajak merupakan pungutan yang berasal dari masyarakat, maka tidaklah mungkin ada pajak jika tidak ada masyarakat. Dengan demikian, pajak merupakan gejala sosial dari masyarakat, oleh karena dengan adanya masyarakat di situ, maka ada kepentingan bersama yang menunjukkan adanya kepentingan umum. Dalam usaha untuk memenuhi kepentingan bersama maka sumbangan masyarakat dalam bentuk pajak menjadi mutlak adanya. Tanpa adanya pajak, bagaimana mungkin kepentingan bersama dapat diwujudkan. Jadi, dapat dikatakan pajak itu ada semenjak masyarakat ada, sehingga usia pajak sama dengan usia lahirnya masyarakat. Masyarakat pada hakikatnya merupakan kumpulan individu pada suatu tempat tertentu yang memiliki tujuan yang sama guna mencapai kesejahteraan bersama, untuk jangka waktu yang lama. Dalam upaya untuk memenuhi kelangsungan hidup masyarakat, maka diperlukan adanya seorang pemimpin yang dipilih dari seorang individu yang terbaik di antara yang terbaik yang berasal

---

<sup>40</sup>La Ode Husen, *Hukum Pajak & Hak Privilege*, hlm. 33.

dari masyarakat tersebut, oleh karenanya pemimpin tersebut diberikan wewenang bertindak untuk dan atas nama masyarakat, melalui cara yang dibenarkan berdasarkan peraturan perundang-undangan dalam memberikan beban berupa pajak pada individu yang bertujuan untuk memenuhi kepentingan bersama dalam masyarakat tersebut.

Pajak sebagai sumber keuangan yang berasal dari rakyat kemudian secara keseluruhan digabungkan dengan sumber pendapatan negara lainnya yang sah, diformulasikan dan dimasukkan ke dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), yang berfungsi untuk menempatkan anggaran tersebut sesuai dengan kebutuhan dan digunakan untuk membiayai kepentingan umum yang berbentuk anggaran “rutin” dan anggaran “pembangunan”.

Bentuk pertanggungjawaban pemerintah dalam menggunakan uang rakyat secara umum dalam negara yang menganut negara hukum yang demokratis seperti Negara Republik Indonesia, maka kunci pertanggungjawaban secara transparan sebagai pihak yang diberikan mandat oleh rakyat, menjadi sangat penting dan mutlak adanya. Hakikat uang pajak adalah uang rakyat yang digunakan untuk membiayai kepentingan bersama yang dibutuhkan oleh rakyat dalam segala sektor. Konsekuensinya uang yang telah diambil dari rakyat itu, maka rakyat harus tahu berapa besar jumlah uang itu, bagaimana, dan untuk apa saja uang itu dibelanjakan. Untuk kepentingan tersebut, maka setiap awal tahun anggaran, pemerintah menyusun Rancangan Anggaran Pendapatan Belanja Negara (RAPBN) yang diajukan kepada DPR untuk mendapatkan persetujuan bersama dan kemudian terakhir diundangkan. Mekanisme yang demikian dalam negara hukum yang demokratis, merupakan bentuk keniscayaan pada awal akan memberikan beban pada rakyat dengan nama pajak, maka terlebih dahulu harus meminta izin pada rakyat apakah rakyat menyetujui atau tidak, diwujudkan dalam prosedur meminta persetujuan pada DPR dalam membentuk undang-undang perpajakan, demikian pula pada saat akan menggunakan uang rakyat yang berasal dari pajak, maka juga harus meminta izin pada rakyat melalui DPR dalam bentuk pengesahan dari RAPBN menjadi APBN.

Dalam negara demokrasi dengan sistem pemerintahan presidensial, di mana presiden mendapat mandat untuk menyelenggarakan pemerintahan langsung dari rakyat, sehingga pertanggungjawabannya pun langsung kepada rakyat. Demikian pula DPR juga memperoleh mandat

dari rakyat, DPR pun dalam pelaksanaan tugasnya harus bertanggung jawab pada rakyat. Dengan demikian, mandat yang telah diberikan oleh rakyat, baik kepada presiden maupun DPR harus dijalankan sesuai dengan kehendak rakyat. Jadi, adanya mandat tersebut, tidak berarti bahwa rakyat tidak lagi berdaulat, melainkan rakyat tetap berdaulat memiliki kewenangan untuk ikut serta mengontrol jalannya pemerintahan yang dilaksanakan oleh presiden dan DPR, baik secara langsung kepada kedua lembaga itu, maupun tidak secara langsung, misalnya melalui surat kabar atau media lainnya.

## **5. Sila Kelima Pancasila**

Prinsip sila kelima, yakni: “Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia”, dalam praktik perpajakan sila kelima sudah diimplementasikan. Pembayaran pajak dapat dipungut hanya pada mereka yang oleh undang-undang memenuhi syarat sebagai subjek pajak. Hal ini bertujuan agar dalam pemungutan pajak terpenuhinya unsur keadilan. Ukuran yang digunakan dalam pengenaan pajak didasarkan pada kemampuan daya pikul wajib pajak itu sendiri, misalnya untuk Pajak Penghasilan (PPh), rasa keadilan itu tercermin dari tidak setiap subjek pajak yang memiliki objek pajak berupa penghasilan secara otomatis dikenakan pajak. Karena PPh hanya akan dikenakan terhadap mereka yang memperoleh penghasilan di atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Sebaliknya, bagi mereka yang memiliki objek PPh, namun besarnya penghasilan di bawah PTKP, maka tidak akan dikenakan pajak. Secara riil tidak semua warga negara dibebani kewajiban untuk membayar pajak, melainkan hanya sebagian kecil saja warga negara yang berkemampuan untuk membayar pajak. Aplikasi rasa keadilan sosial dalam perspektif pajak uang rakyat yang terkumpul dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) kemudian dibelanjakan dalam wujud melalui program-program pembangunan yang telah dicanangkan dalam APBN. Justru yang menikmati pembangunan itu bukan hanya dari golongan pembayar pajak saja, melainkan seluruh rakyat Indonesia, kontraprestasi inilah yang diberikan oleh negara kepada rakyat dengan tidak memilih-milih dan membedakan pada rakyat tertentu. Contoh, dalam bentuk pembangunan jalan, rumah sakit, pendidikan, dan lain-lainnya, fasilitas tersebut tidak hanya dinikmati oleh pembayar pajak, namun diperuntukkan untuk seluruh rakyat Indonesia.

Konteks kontraprestasi yang diberikan oleh negara kepada seluruh rakyat sebagai bentuk pemerataan pembangunan yang berkeadilan. Dengan demikian, pajak di satu sisi sebagai kewajiban yang harus ditanggung oleh rakyat, sedangkan pada sisi lain pajak sebagai hak dari rakyat untuk ikut serta bergotong royong membangun negeri tercinta ini. Pajak juga merupakan bentuk kepedulian akan cintanya rakyat pada negara. Kepedulian itu diimplementasikan dengan kepatuhan dan kesadaran penuh dalam pembayaran pajak, demi kelangsungan hidup bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara. Prinsip keadilan dalam undang-undang perpajakan yang menghendaki persamaan, nondiskriminasi selalu dipegang teguh, baik dalam pembentukan aturannya maupun dalam pelaksanaannya. Sehingga apa yang diartikan sama, harus ditentukan dalam undang-undang dan diberikan tolok ukurnya.<sup>41</sup>

## **B. Tujuan Filosofis Pemungutan Pajak**

Tujuan utama pembentukan negara adalah untuk mewujudkan kesejahteraan bagi seluruh rakyat yang tinggal di dalam negara itu. Tiada satu pun negara di dunia ini yang dalam pendiriannya tidak memiliki tujuan untuk membahagiakan rakyatnya, sudah pasti memiliki tujuan untuk mencapai kemakmuran, kesejahteraan, dan kedamaian bagi negara yang dibentuknya. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, maka negara melalui pemerintah secara langsung ikut serta dengan program-program kerja yang dicanangkan berfokus pada bidang kesejahteraan rakyat. Sesuai dengan prinsip negara hukum modern yang mengarah pada konsep negara hukum dalam arti materiil, sejalan dengan perkembangan peranan negara yang semakin besar dan luas, yakni menyelenggarakan kesejahteraan umum yang disebut *welfare state* atau menurut istilah Lemaire disebut *bestuurszorg*.<sup>42</sup> Konsep pemikiran negara yang demikian terarah terhadap negara yang secara langsung ikut campur tangan dalam segala sektor kehidupan masyarakat demi untuk mencapai tujuan negara, yakni tercapainya masyarakat yang adil dan sejahtera.

---

<sup>41</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 11.

<sup>42</sup>S.F. Marbun, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*, (Yogyakarta: FH UII Press, 2011), hlm. 11.

Mengingat peranan negara semakin besar dan luas memasuki hampir seluruh kehidupan masyarakat, serta beraneka ragamnya tantangan yang dihadapi yang berkembang dengan cepat dan menuntut segera penyelesaian, maka untuk itu pemerintah memerlukan *freies ermessen* atau *discretionaire*.<sup>43</sup> Akibatnya tugas administrasi negara semakin bertambah luas. Administrasi negara sebagai penyelenggara tugas servis publik, akhirnya memasuki berbagai aspek kehidupan masyarakat untuk melayani kehidupan masyarakat yang semakin kompleks dan rumit.<sup>44</sup> Pemberian pelayanan negara yang begitu sangat luas dan menuntut segera penyelesaian terhadap berbagai kepentingan rakyat, maka memerlukan sumber daya manusia berkualitas dan sumber pembiayaan yang besar. Oleh karena itu, pajak sebagai satu-satunya sumber pembiayaan negara modern yang menjanjikan pada masa-masa yang akan datang.

Pajak merupakan penopang terhadap kelangsungan hidup bernegara dan untuk mencapai apa yang menjadi tujuan negara salah satu di antaranya pencapaian masyarakat yang sejahtera, adil, dan makmur. Untuk mewujudkan cita-cita dari tujuan negara, maka negara mutlak harus memiliki sumber pendapatan yang besar untuk membiayai kegiatan tersebut, tanpa memiliki sumber pembiayaan yang cukup mustahil tujuan negara dapat diwujudkan. Sumber pembiayaan negara bisa saja: *pertama*, dari utang luar negeri, namun hal ini bila dilakukan akan memiliki akibat yang besar bagi generasi yang akan datang, juga akan dapat memberatkan APBN, yang seharusnya dana itu dialokasikan untuk kesejahteraan rakyat, namun karena memiliki utang luar negeri, maka alokasi itu digunakan untuk membayar utang. *Kedua*, dari kekayaan alam merupakan sumber daya yang tidak dapat diperbarui, apakah itu hutan, minyak bumi, gas, tambang emas, timah, dan lain-lain. Hal demikian bila eksploitasi dilakukan secara berlebihan dan tidak terencana secara baik, maka akan berakibat fatal bagi negara yang bersangkutan serta generasi yang akan datang. *Ketiga*, melakukan pemungutan pajak terhadap rakyat. Untuk itulah maka sektor pajak dipandang sebagai sumber yang paling aman dalam

---

<sup>43</sup>E. Utrecht, *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara Indonesia*, (Jakarta: Penerbitan dan Balai Pustaka Indonesia, 1957), hlm. 17-21.

<sup>44</sup>S.F. Marbun, *Op. Cit.*, hlm. 192.

membiayai pembangunan.<sup>45</sup> Sehingga pemungutan pajak pada rakyat adalah suatu fungsi yang harus dilaksanakan oleh negara sebagai suatu fungsi esensial.<sup>46</sup> Di negara maju fungsi yang demikian termasuk fungsi *budgetair* sudah terlaksana, dibarengi dengan kesadaran masyarakat dalam pembayaran pajak yang sudah tinggi. Artinya, pajak tidak lagi dipandang hanya sebatas pada kewajiban seorang warga negara, melainkan sudah dirasakan sebagai hak. Tanpa pemungutan pajak sudah bisa dipastikan bahwa keuangan negara akan lumpuh terlebih lagi bagi negara yang sedang membangun, seperti Indonesia.<sup>47</sup> Dengan demikian, dapatlah dikatakan bahwa pajak merupakan sumber yang paling utama bagi negara berkembang maupun bagi negara maju.

Secara filosofis bila pajak ditinjau dari segi manfaat, maka sangat dirasakan karena hasil pajak dapat memberikan manfaat yang besar dan luas kepada masyarakat. Asas manfaat ini dapat dijadikan dalil pembenaran (*justification*) negara dalam pemungutan pajak. Sehingga pendekatan dari segi manfaat atau *benefit approach*<sup>48</sup> menjadi dasar fundamental bagi negara dalam pemungutan pajak. Negara atas kewenangan yang dimilikinya dapat saja memaksakan agar rakyat mematuhi terhadap aturan perpajakan. Kewenangan negara yang demikian dapat dimengerti dan dipahami oleh karena negara telah menciptakan kemanfaatan bagi seluruh rakyat dalam bentuk pembangunan sarana-prasarana serta pemberian pelayanan pada rakyat, maka atas dasar falsafah tersebut negara memiliki hak untuk memberikan beban pada rakyat.

Bentuk fasilitas yang disediakan oleh negara dari uang pajak itu, pada hakikatnya merupakan bentuk kontraprestasi yang diberikan kepada rakyat tidak secara langsung dan bersifat kolektif. Fasilitas yang diberikan oleh negara itu dapat saja dalam bentuk bangunan fisik, seperti jalan, jembatan, rumah sakit, sekolah, tempat-tempat ibadah, dan lain-lain. Juga fasilitas pelayanan publik dari pegawai negeri yang dapat dinikmati oleh masyarakat berupa pelayanan umum,

---

<sup>45</sup>Wiratni Ahamadi, "Pajak Tanah sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Penerimaan Pajak Tanah dan Kebijakan Pertanahan di Indonesia", *Disertasi*, Universitas Padjadjaran, Bandung, 1996, hlm. 7.

<sup>46</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 35.

<sup>47</sup>Chaidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, (Bandung: PT Eresco, 1993), hlm. 16.

<sup>48</sup>Soetrisno P.H., *Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara*, Cetakan ke-2, (Yogyakarta: Fakultas Ekonomi, UGM, 1982), hlm. 155.

pemberian jaminan, dan perlindungan keamanan yang diberikan oleh pihak kepolisian (Polri) atau oleh pihak Tentara Nasional Indonesia (TNI). Kesemuanya itu merupakan bentuk tanggung jawab negara dan sekaligus menjadi tujuan didirikannya negara, yakni untuk terwujudnya masyarakat yang aman, damai, serta masyarakat yang adil makmur.

### **C. Dasar Konstitusional Pemungutan Pajak**

Sebagai dasar dari negara hukum, setiap apa pun bentuknya yang berakibat akan memberikan beban pada rakyat harus berdasarkan pada undang-undang. Artinya, tindakan pemerintah dalam memungut pajak agar tidak sewenang-wenang harus berdasarkan pada ketentuan yang diatur dalam konstitusi. Landasan konstitusional pemungutan pajak adalah Pasal 23A UUD 1945, yang berbunyi: "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". Pasal 23A UUD 1945 adalah landasan konstitusional bagi pemerintahan untuk melakukan pemungutan pajak, yang dapat dijabarkan sebagai berikut:

1. Pemungutan pajak pada hakikatnya adalah memberikan beban kepada rakyat, oleh karena itu harus berdasarkan undang-undang.
2. Kewajiban-kewajiban yang dibebankan kepada rakyat termasuk ketentuan-ketentuan dalam hukum pajak materiil yang memuat tentang siapa-siapa saja yang menjadi sasaran pengenaan pajak (subjek pajak), apa yang dikenakan pajak (objek pajak), dan besarnya pajak yang harus dibayar (tarif pajak).
3. Ketentuan-ketentuan hukum pajak materiil dimuat dalam undang-undang pajak, seperti Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah ketiga kalinya, terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah, sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1985 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.<sup>49</sup>

Landasan konstitusional tersebut menunjukkan betapa besar perhatian negara atas perlindungan terhadap warga negaranya. Untuk

---

<sup>49</sup>La Ode Husen, *Hukum Pajak & Hak Privilege*, hlm. 33.

itu timbul pertanyaan atas dasar apa sehingga pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang? Sebenarnya atas dasar konstitusional dalam UUD 1945 terdapat dasar pemikiran yang memiliki makna filosofis. Ditinjau dari segi pendekatan hukum, pajak merupakan bentuk perikatan antara rakyat (wajib pajak) dengan pemerintah, sehingga dapat dikategorikan perikatan yang lahir karena undang-undang. Dengan kata lain, perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*taatsbestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.<sup>50</sup>

Pajak pada hakikatnya merupakan bentuk peralihan kekayaan dari rakyat ke pemerintah yang tidak ada kontraprestasi (imbalan) yang dapat ditunjuk secara langsung. Sehingga secara filosofis karena pajak itu merupakan bentuk beban pada rakyat, maka sebelum rakyat dibebani terlebih dahulu harus meminta izin kepada rakyat, melalui Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Oleh sebab itu, pajak peralihan kekayaan dari rakyat ke pemerintah, tanpa adanya imbalan secara individual yang dapat ditunjuk, maka dalam perpindahannya harus berdasarkan undang-undang sebagai manifestasi kedaulatan rakyat. Dalam hukum keperdataan beralihnya kekayaan dari orang satu ke orang lain hanya dapat terjadi karena: *pertama*, terjadinya jual-beli; *kedua*, hibah; *ketiga*, waris. Di luar dari yang ketiga itu dinamakan perampokan, penodongan, penggarongan, perampasan, dan sebagainya. Pemerintah dan rakyat tentunya tidak menghendaki peralihan kekayaan tersebut dilakukan dengan cara seperti itu, karena itu bertentangan dengan prinsip negara hukum, khususnya agama, moral, adat, dan budaya yang selalu dijunjung tinggi oleh rakyat. Peralihan tersebut harus dilakukan dengan seizin pemiliknya yang empunya hak. Mengapa demikian? Oleh karena persyaratan pemungutan pajak itu harus berdasarkan pada undang-undang, dimaksudkan untuk mendapatkan izin dari rakyat,<sup>51</sup> artinya rakyat menerima akan beban yang diberikan oleh negara melalui Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) pada saat membahas undang-undang pajak. Ketentuan pengaturan yang demikian dapat dilihat pada Pasal 20 ayat

---

<sup>50</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 26.

<sup>51</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 73.

(1) dan (2) UUD RI 1945 yang berbunyi: ayat (1) “*Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk undang-undang*” lebih lanjut ayat (2) “*Setiap rancangan undang-undang dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden untuk mendapat persetujuan bersama*”. Pembentukan dan persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) sebagai bentuk manifestasi dan pengejawantahan dari aspirasi dan kehendak rakyat. Jadi, dengan dasar ini memberikan arti bahwa wakil-wakil rakyat yang ada di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah dapat menyetujui Rancangan Undang-Undang Pajak itu, maka dalam negara yang menganut paham demokrasi, persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) memiliki legalitas yang sama dengan persetujuan dari rakyat akan undang-undang pajak itu. Dengan demikian, setelah rancangan undang-undang disetujui oleh DPR dan dituangkan dalam Lembaran Negara, keberadaan undang-undang tersebut mengikat, baik bagi pembuatnya (DPR) maupun kepada rakyat. Sebaliknya, apabila rancangan undang-undang tersebut tidak disetujui oleh DPR maka rancangan itu tidak dapat dijadikan dasar dalam pemungutan pajak. Di balik filosofis yang terkandung dalam Pasal 23A UUD 1945, memiliki maksud agar rakyat diberikan kesempatan untuk menyetujui atau menolak atas pemungutan pajak yang dibebankan pada dirinya dalam bentuk legalisasi yang disebut undang-undang pajak.

Berdasarkan makna filosofis di atas, pemungutan pajak atas dasar ketentuan hukum yang dilakukan secara sepihak melalui Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri Keuangan, dan sebagainya, pada dasarnya tidak dapat dibenarkan kecuali secara khusus ditentukan dalam undang-undang, itu pun hanya sebatas pada aturan pelaksanaan saja. Jadi, adanya pengaturan pemberian beban pada rakyat diatur dalam undang-undang, bukan hanya karena diatur dalam UUD 1945, melainkan lebih dari itu, yakni memiliki makna yang lebih mendalam akan falsafah pajak yang terkandung di dalamnya.

Banyak negara yang mencantumkan beban pemungutan terhadap rakyat yang diatur dalam konstitusinya. Misalnya, konstitusi RRT, diatur pada Bab III Pasal 102, dicantumkannya aturan yang berbunyi: “*Adalah kewajiban warga Republik Rakyat Tiongkok untuk membayar pajak sesuai dengan undang-undang*”.<sup>52</sup> Sedangkan di konstitusi Amerika pemungutan pajak

---

<sup>52</sup>Chaidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, hlm. 67.

diatur pada Artikel I Bagian S sub 1, yang menyatakan, “*The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, import and axice ...*”.<sup>53</sup>

Sejarah Inggris pada abad ke-17, yakni parlemen Inggris (*House of Commons*) mengharuskan Raja Inggris dalam *Bill of Rights* yang isinya pada Pasal 2 berbunyi: “*Tidak seorang pun boleh dituntut karena menolak membayar pajak yang tidak disetujui oleh Parlemen*”.<sup>54</sup> Di Inggris dalam hal pajak dikenal dengan falsafahnya, “*no taxation without representation*”.<sup>55</sup> (tidak ada pemajakan tanpa adanya parlemen). Hal demikian menunjukkan bahwa eksistensi lembaga perwakilan yang disebut parlemen (DPR), memiliki kedudukan dan fungsi yang mendasar dalam memberikan persetujuan atas nama rakyat dalam membuat undang-undang pajak. Sementara, di negara Amerika Serikat dikenal dengan falsafahnya dalam pemungutan pajak, “*taxation without representation is robbery*”.<sup>56</sup> (Pemungutan pajak tanpa adanya perwakilan adalah sebuah perampokan). Falsafah ini menunjukkan ketegasan akan pemungutan pajak, harus berdasarkan persetujuan parlemen (DPR) untuk pajak pusat dan DPRD untuk pajak daerah, tanpa itu dapat digolongkan batal demi hukum kecuali undang-undang memberikan ketentuan lain.

---

<sup>53</sup>*Ibid.*

<sup>54</sup>Iwa Kusuma Sumantri, *Pengantar Ilmu Politik*, (Bandung: Penerbitan Universitas, 1996), hlm. 65.

<sup>55</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 8.

<sup>56</sup>*Ibid.*



[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## ASAS DAN DASAR PEMBENARAN PEMUNGUTAN PAJAK

Untuk memberikan landasan dalam pemungutan pajak ada beberapa teori yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pemungutan pajak, antara lain:

### A. Teori Pembenaran Negara Memungut Pajak

Pemberian beban kepada rakyat yang disebut dengan pajak, tentunya secara teoretis harus didukung dan didasarkan pada falsafah tentang teori pembenaran dalam pemungutan pajak. Oleh karena itu, timbul pertanyaan atas dasar apa negara dibenarkan memungut pajak? Mengapa negara dibolehkan memungut pajak? Untuk memberikan jawaban atas pertanyaan tersebut ada beberapa teori yang memberikan dasar penjelasan, yakni:

#### 1. Teori Asuransi

Teori ini merupakan teori yang tertua, dalam hal pajak diibaratkan sebagai suatu premi asuransi yang harus dibayar oleh tiap-tiap orang, karena orang telah mendapatkan perlindungan atas hak-haknya dari pemerintah.<sup>57</sup> Pada dasarnya teori ini menyamakan keberadaan pajak dengan premi asuransi, di mana pembayar pajak disamakan dengan

---

<sup>57</sup>*Ibid.*, hlm. 29.

seorang peserta asuransi yang harus membayar premi, yakni sebagai pihak tertanggung. Tertanggung memiliki kewajiban untuk membayar premi kepada penanggung, hal demikian ada karena misalnya tertanggung sebagai peserta asuransi kebakaran yang mengasuransikan sebuah rumah, kemudian pada suatu hari terjadilah kebakaran terhadap rumahnya. Maka tertanggung akan memperoleh ganti rugi secara langsung dari pihak penanggung karena tertanggung telah membayar premi. Dengan demikian, dalam perjanjian asuransi hubungan antara prestasi dan kontraprestasi (imbalan) itu terjadi secara langsung. Adanya pembayaran premi merupakan bentuk kewajiban tertanggung dan berhubungan langsung dengan hak yang melekat untuk memperoleh ganti rugi bila terjadi *evenemen*. Sebaliknya, bagi penanggung merupakan hak yang wajib diterima atas premi yang dibayar oleh tertanggung.

Padahal dalam kenyataannya ada perbedaan yang mendasar antara pajak dengan premi, karena dalam hal pajak wajib pajak yang telah membayar pajak tidak akan mendapatkan kontraprestasi (imbalan) secara langsung dari negara, misalnya bila wajib pajak terkena musibah, rumahnya kebakaran atau kebanjiran, maka tidaklah mungkin wajib pajak tersebut dapat mengajukan klaim kepada negara untuk meminta ganti rugi dan negara pun tidak mungkin memberikan ganti rugi. Sebaliknya, dalam perjanjian asuransi bila pihak tertanggung tertimpa musibah terhadap jenis asuransi tertentu yang telah disepakati bersama dengan penanggung, maka bila terjadi musibah pihak tertanggung sudah pasti dapat mengajukan klaim ganti rugi terhadap penanggung, artinya di sinilah pihak tertanggung akan menerima kontraprestasi dalam bentuk premi sebagai ganti rugi secara langsung dari pihak penanggung. Sehingga inilah kelemahan teori asuransi yang menyamakan keberadaan pajak dengan retribusi, bila premi disamakan dengan pajak, maka premi merupakan bentuk pemberian kontraprestasi secara langsung, padahal pemberian imbalan dalam pajak kontraprestasinya diterima oleh wajib pajak tidak secara langsung, melainkan bersifat kolektif. Karena teori ini dalam kenyataannya tidak sesuai dengan praktik maka teori ini kemudian ditinggalkan oleh para pengikutnya.

## **2. Teori Kewajiban Pajak Mutlak**

Teori ini berangkat dari pemahaman dalam konteks balas budi atau bakti. Lebih lanjut sandaran teori ini adalah *organ theory* dari Otto von

Gierke, yang menyatakan bahwa negara merupakan suatu kesatuan yang di dalamnya setiap warga negara terikat. Artinya, dengan adanya organ yang disebut negara maka warga negara akan dapat perlindungan dari negara. Tanpa adanya organ yang dinamakan negara maka individu tidaklah mungkin dapat hidup. Oleh karena lembaga yang disebut negara telah memberi hidup kepada warganya, maka negara dapat membebani setiap anggota masyarakatnya dengan kewajiban membayar pajak, kewajiban ikut mempertahankan hidup masyarakat/negara dengan milisi/militer.<sup>58</sup> Dengan teori kewajiban mutlak atau teori bakti di mana masyarakat telah memperoleh perlindungan, keselamatan, keamanan, ketenteraman, dan bahkan kesejahteraan yang diberikan oleh negara kepada warga negara, maka sudah sewajarnya masyarakat sebagai wujud baktinya kepada negara memiliki kewajiban untuk membayar sejumlah pajak.

### 3. Teori Kepentingan

Teori ini mendasarkan atas kepentingan yang telah diberikan oleh negara kepada rakyatnya mencakup: perlindungan atas jiwa warga negara, harta benda, dan ketertiban serta keamanan. Untuk itu beban yang telah dipikul negara, berbentuk pengeluaran guna membiayai berbagai kepentingan rakyat itulah yang dinamakan pajak. Sehingga mereka yang memperoleh kepentingan yang diberikan oleh negara yang paling banyak, maka kelompok merekalah yang membayar pajak paling besar, sebaliknya bagi mereka yang memperoleh kepentingan dari negara paling sedikit maka mereka akan membayar pajak yang sedikit pula.

Bila landasan teori ini kita hubungkan dengan pengertian retribusi, maka akan terlihat tidak ada pembeda antara pajak dengan retribusi. Padahal sudah dapat diketahui bahwa dalam pajak itu kontraprestasi yang diberikan negara tidak secara langsung kepada rakyatnya, melainkan diberikan secara kolektif. Sedangkan pada retribusi pemberian kontraprestasi oleh pemerintah bersifat langsung dan dapat ditunjuk secara individual atau dapat diterima oleh individu yang bersangkutan secara langsung.

Dalam praktik, landasan teori kepentingan itu sulit untuk dapat diterima, karena semakin besar kepentingan yang dilindungi

---

<sup>58</sup>*Ibid.*, hlm. 31.

maka semakin besar pula pajak yang harus dibayar.<sup>59</sup> Padahal dalam kenyataannya yang paling banyak menerima pelayanan dan perlindungan dari negara adalah golongan masyarakat yang belum beruntung (rakyat miskin), muncul pertanyaan apakah adil rakyat atau masyarakat yang miskin harus dikenakan pajak yang paling besar, karena merekalah yang memperoleh fasilitas berupa kepentingan yang paling besar dan banyak dari negara. Sehingga teori ini sebagai dasar pembenaran negara memungut pajak tidak sesuai dengan kenyataan. Karena seolah-olah negara telah memberikan jasa yang besar kepada rakyat sehingga rakyat wajib membayarnya. Ukuran besarnya jasa yang dibayar rakyat identik dengan besarnya pajak yang ditanggung oleh rakyat. Hal demikian dapat menimbulkan pertanyaan, apakah hanya kepada mereka yang telah membayar pajak negara memberikan perlindungan dan jasanya? Tidakkah rakyat yang tidak membayar pajak juga memperoleh perlindungan dan pelayanan dari negara? Apabila pembayaran pajak oleh wajib pajak kepada negara bentuk kontraprestasinya diukur dengan besar-kecilnya jasa yang sudah diberikan oleh negara kepada wajib pajak, bukankah ini sama dengan retribusi? Sehingga teori ini sudah menyamakan antara pajak dengan retribusi. Inilah yang menjadi salah satu kelemahan dari teori kepentingan.

#### **4. Teori Daya Beli**

Menurut teori daya beli, pajak itu diibaratkan sebagai pompa yang menyedot daya beli seseorang/anggota masyarakat yang kemudian dikembalikan lagi ke masyarakat. Bentuk pengembalian pemerintah kepada masyarakat dalam bentuk lain. Untuk itu pajak yang berasal dari masyarakat dikembalikan kepada masyarakat tanpa dikurangi, sehingga pajak berfungsi sebagai pompa, untuk menyedot uang masyarakat dan kemudian dikembalikan lagi kepada masyarakat untuk membawa masyarakat ke arah yang sejahtera. Dengan demikian, teori ini menekankan dengan berdasarkan pada kenyataan dari manfaat pajak yang dirasakan oleh masyarakat di mana sesungguhnya pajak itu tidak merugikan masyarakat. Dengan dasar argumentasi itulah pungutan pajak dapat dibenarkan.<sup>60</sup> Logika yang digunakan oleh teori

---

<sup>59</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 31.

<sup>60</sup>*Ibid.*

ini adalah karena pajak itu digunakan untuk kepentingan masyarakat luas (kepentingan umum) maka, baik mereka yang membayar pajak atau sebaliknya, mereka yang tidak membayar pajak pun akan sama-sama memperoleh manfaat dari pajak itu. Jadi, dilihat dari konteks kontraprestasi maka tidaklah sama keberadaan perikatan pajak dengan perikatan perdata, karena dalam perikatan perdata terdapat hubungan timbal balik kontraprestasi yang diterima secara langsung, misalnya dalam jual-beli ada kontraprestasi yang diterima secara langsung antara si penjual dengan si pembeli. Berbeda dalam pajak tidaklah demikian, karena prestasi yang diberikan oleh negara secara kolektif, kontraprestasi akan diterima, baik bagi si pembayar pajak maupun mereka yang belum mempunyai untuk membayar pajak. Contoh prestasi yang diberikan oleh negara, dapat berupa fasilitas jalan, jembatan, pendidikan, rumah sakit, pelayanan kesehatan, keamanan, dan lain-lain.

## 5. Teori Gaya Pikul

Teori ini berangkat dari nilai keadilan yang menjadi tolak pijak pemikirannya, bahwa setiap orang yang memiliki objek pajak yang sama setelah dikurangi dengan kebutuhan yang primer, maka akan dikenakan pajak yang sama. Jadi, pajak yang harus dibayar adalah menurut gaya pikul seseorang yang ukurannya adalah besarnya penghasilan dan besarnya pengeluaran yang dilakukan.<sup>61</sup> Mr. A.J. Cohen Stuart menyamakan asas gaya pikul dengan sebuah jembatan dengan penjelasan, yang pertama-tama sebuah jembatan harus memikul bobotnya sendiri, sebelum diberikan beban dengan beban yang lain, atau dengan kata lain kemampuan untuk memikul bobot sendiri beban jembatan menjadi paling utama sebelum dicoba untuk diberikan beban lain. Dengan demikian, dalam kehidupan ini yang paling utama adalah untuk memikul pemenuhan kebutuhan primer untuk kebutuhan hidup itu sendiri, misalnya kebutuhan makan, minum, sandang, dan papan. Sehingga mustahil jembatan itu akan mampu diberikan beban yang lain, sementara memikul bebannya sendiri sudah tidak mampu, demikian pula berlaku dalam pemungutan pajak. Sebenarnya kekuatan (gaya pikul) seseorang untuk membayar pajak baru dikatakan ada dan dapat

---

<sup>61</sup>Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya*, hlm. 22.

dikenakan apabila telah dipenuhinya kebutuhan primer untuk hidup. Teori gaya pikul diterapkan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh), yang mendasarkan pada asas minimum untuk hidup bagi seseorang untuk tidak dikenakan pajak yang sering disebut dengan istilah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Hal ini memberikan arti bahwa seseorang yang memperoleh penghasilan di bawah PTKP, maka orang tersebut tidak boleh dikenakan pajak, sebab memperoleh penghasilan di bawah untuk keperluan hidup atau di bawah PTKP atau tidak memiliki daya pikul untuk membayar pajak. Bila dalam kondisi demikian kemudian negara tetap mengenakan pajak pada orang yang bersangkutan, maka tindakan negara dapat dikatakan telah melanggar Hak Asasi Manusia (HAM), yaitu hak dasar manusia untuk hidup. Untuk itulah seseorang yang memiliki penghasilan yang sama belum tentu dikenakan pajak yang sama, namun tergantung pada pengurangan PTKP-nya. Berbeda dengan seseorang yang memiliki pengenaan pajak yang sama sudah pasti akan dikenakan pajak yang sama, inilah penerapan prinsip keadilan dalam pemungutan pajak.

Sejalan dengan pendapat Sinninghe Damste yang mengatakan bahwa gaya pikul ditentukan berdasarkan pada beberapa komponen, yaitu penghasilan, kekayaan, dan susunan keluarga Wajib Pajak (WP). Artinya, yang menentukan besar-kecilnya pajak sangat digantungkan di samping pada penghasilan juga pengurangan atas diri wajib pajak, dan jumlah tanggungan Wajib Pajak (WP). Hal demikian juga sejalan dengan pemikiran dan pendapat Prof. Delangen yang menjelaskan, bahwa gaya pikul adalah kekuatan seseorang untuk membayar uang kepada negara yang disebut pajak, harus memperhatikan pada pengurangan akan kebutuhan minimum untuk biaya hidup. Teori ini sejalan dengan kenyataan, sehingga banyak diikuti oleh para sarjana dan eksis hingga sampai sekarang.

Teori gaya pikul dalam praktiknya digunakan dalam Pajak Penghasilan (PPh) sebagaimana diatur pada Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang berbunyi:

- (1) *Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) per tahun diberikan paling sedikit sebesar:*
  - a. *Rp15.840.000,00 (lima belas juta delapan ratus empat puluh ribu rupiah) untuk wajib pajak orang pribadi.*

- b. Rp1.320.000,00 (satu juta tiga ratus dua puluh ribu rupiah) tambahan untuk wajib pajak yang kawin.
- c. Rp15.840.000,00 (lima belas juta delapan ratus empat puluh ribu rupiah) tambahan untuk seorang istri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami.
- d. Rp1.320.000,00 (satu juta tiga ratus dua puluh ribu rupiah) tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga.

## **B. Asas Sumber Pemungutan Pajak**

Secara umum pelaksanaan pemungutan pajak ditentukan oleh keadaan di mana tempat subjek pajak berada, oleh karena itu dalam pemungutan pajak akan selalu dihadapkan pada: *pertama*, asas tempat tinggal atau domisili seseorang; *kedua*, asas kebangsaan seseorang; *ketiga*, asas sumber dari mana sumber penghasilan itu diperoleh. Sehingga dalam pemungutan pajak itu dibatasi oleh yurisdiksi kewenangan negara, untuk mengenakan pajak atau memungut pajak pada rakyatnya. Jadi, negara tidak dapat memungut pajak pada rakyatnya, misalnya yang bekerja di negara tertentu, karena itu menjadi kewenangan negara tertentu tersebut dan menjadi yurisdiksinya. Hal ini juga menjadi bagian penting agar tidak terjadi pajak berganda, artinya satu orang subjek pajak dikenakan dua pajak yang objek pajaknya sama. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

### **1. Asas Tempat Tinggal atau Asas Domisili**

Asas ini meletakkan dasar pemungutan pada keberadaan subjek pajak atau wajib pajak bertempat tinggal. Sehingga siapa pun, apakah itu perorangan ataupun badan yang bertempat tinggal dalam suatu wilayah negara, maka negara memiliki kewenangan untuk melakukan pemungutan pada subjek pajak tersebut, seperti: individu, badan (firma, CV, kongsi, dan sebagainya), dan badan hukum (perseroan terbatas, yayasan, dan koperasi). Dengan demikian, dalam teori ini pemungutan pajak dilakukan terhadap subjek pajak di mana mereka berdomisili. Oleh karena itu, asas domisili dalam pengenaan pajaknya selalu ditentukan

berdasarkan pada kriteria subjek pajak itu berada, misalnya untuk pajak penghasilan orang pribadi atau badan dikenakan kepada subjek pajak di mana mereka berada. Jadi, pajak penghasilan dikenakan terhadap orang pribadi atau badan dengan tidak memperhatikan apakah orang pribadi yang bertempat tinggal itu warga negara Indonesia atau warga negara asing.

Bagi negara yang menganut pemungutan pajak berdasarkan asas domisili seperti Indonesia, maka undang-undang pajaknya mengatur tentang pemberian batasan berapa lama seseorang bertempat tinggal di negara yang bersangkutan. Dengan demikian, seseorang dianggap sebagai subjek pajak penghasilan dalam suatu negara apabila telah bertempat tinggal dalam suatu negara dalam rentang waktu tertentu yang secara tegas telah diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPH). Contoh, Indonesia dalam undang-undang pajak penghasilannya menganut asas domisili, hal ini sebagaimana diatur pada Pasal 2 ayat (3) UU PPh Tahun 1983 yang diubah terakhir menjadi UU No. 36 Tahun 2008 tentang PPh, mengatur di dalamnya kriteria tentang subjek pajak dalam negeri. Kriteria subjek pajak dalam negeri diatur pada Pasal 2 yang berbunyi: *“Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau orang pribadi yang dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia”*. Jadi, intinya bagi orang pribadi yang berkewarganegaraan asing telah tinggal dan mempunyai penghasilan di Indonesia lebih dari 183 hari, jumlah hari tersebut tidaklah dihitung secara berurutan, melainkan ditentukan jumlah hari tinggal di Indonesia dalam rentang waktu 12 bulan secara keseluruhan, maka mereka diwajibkan membayar PPh-nya.

## **2. Asas Sumber**

Dasar pemikiran asas ini di mana pemungutan pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak, didasarkan pada sumber atau tempat penghasilan dari objek pajak itu berada. Dengan demikian, pemungutan pajak itu akan dikenakan terhadap subjek pajak di suatu negara yang objek pajaknya ada dalam negara itu sendiri, maka negara memiliki kewenangan dan hak untuk memungut pajak terhadap setiap subjek pajak yang memperoleh penghasilan dari tempat diperolehnya penghasilan atau sumber penghasilan itu diterima. Untuk itu adanya suatu perusahaan,

kekayaan, atau tempat kegiatan di suatu negara. Negara di mana sumber itu berada mempunyai wewenang untuk mengenakan pajak atas hasil yang keluar dari sumber itu.<sup>62</sup> Dengan demikian, pengenaan pajak atas asas berdasarkan sumber hanya terbatas pada penghasilan yang diperoleh dari negara bersangkutan.

Guna memberikan gambaran lebih lanjut mengenai aplikasi asas sumber dapat dilihat pada contoh berikut: seorang bernama Mr. Thomas Crifton memiliki kewarganegaraan Amerika dan bertempat tinggal di salah satu negara bagian Amerika, dia seorang pengusaha yang memperoleh penghasilan dari dividen yang diinvestasikan modalnya di Indonesia melalui PT Sentosa Jaya, maka atas penghasilan dari Mr. Thomas Crifton berupa dividen tersebut dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) oleh negara Indonesia sebagai tempat sumber penghasilan perusahaan itu berada. Hal demikian ditegaskan pada Pasal 26 UU PPh, yang menegaskan bahwa atas penghasilan berupa dividen yang dibayarkan oleh wajib pajak luar negeri dipotong pajak dengan tarif 20%, oleh pihak yang membayarkan. Contoh lain, Mr. Nikolas seorang atlet berkebangsaan Afrika Selatan yang mengambil bagian ikut lomba lari maraton di Indonesia yang diselenggarakan dalam rangka memperingati HUT RI, kemudian yang bersangkutan menempati *ranking* pertama tercepat, sehingga dinyatakan sebagai pemenangnya. Kemudian Pemerintah RI memberikan penghargaan berupa tropi dan hadiah uang sebesar Rp200.000.000,00. Maka atas hadiah dari lomba maraton tersebut Mr. Nikolas akan dikenakan pemotongan PPh sebesar 20% (dua puluh persen) dari Rp200.000.000,00 tersebut.

Dengan demikian, jelaslah bahwa dari contoh di atas menunjukkan dividen, royalti, dan hadiah yang diberikan kepada subjek pajak luar negeri, walaupun yang bersangkutan warga negara asing dan bertempat tinggal bukan di Indonesia, akan tetapi memperoleh penghasilan yang sumbernya berasal dari Indonesia, maka otomatis yang bersangkutan termasuk dalam kategori sebagai subjek pajak luar negeri, sehingga dapat dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) oleh Indonesia dengan mendasarkan pada asas sumber.

---

<sup>62</sup>Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*, (Bandung: PT. Eresco, 1986), hlm. 50.

### 3. Asas Kebangsaan

Asas ini dalam pemungutan pajak mendasarkan pada kebangsaan dari subjek pajak. Untuk itu suatu negara akan mengenakan pajak pada setiap orang dari kebangsaan asal dari orang bersangkutan, dengan tidak mempertimbangkan meskipun yang bersangkutan tidak lagi tinggal di negara asal kebangsaan orang tersebut. Jadi, yang dikenakan pajak ialah semua orang yang mempunyai kewarganegaraan negara tersebut, tanpa memandang tempat tinggalnya.<sup>63</sup> Contoh negara Amerika Serikat adalah salah satu negara yang menganut asas kebangsaan dalam pemungutan pajak. Sehingga setiap orang yang memegang paspor Amerika akan dikenakan pajak di Amerika sekalipun orang yang bersangkutan tidak lagi tinggal di Amerika.

Negara Indonesia dalam UU PPh tidak menganut asas kebangsaan. Hal demikian ditegaskan pada Pasal 2 ayat (4) huruf b UU PPh yang menyebutkan, “Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, ...”. Orang yang demikian disebut sebagai subjek pajak luar negeri. Lebih lanjut, dalam Peraturan Dirjen Pajak No. 2/PJ/2009 diatur bahwa pekerja Indonesia di luar negeri adalah subjek pajak luar negeri, dan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh pekerja Indonesia di luar negeri, tidak akan dikenakan PPh di Indonesia.

### C. Asas-Asas dalam Pemungutan Pajak

Berbicara tentang asas dalam pemungutan pajak, maka secara teoretis harus ada dasar pembenar serta dalil yang secara teoretis dapat dipertanggungjawabkan, sehingga pajak itu dibolehkan dibebankan kepada rakyat. Lazimnya suatu pemungutan pajak harus dilandasi dengan asas-asas, hal demikian dimaksudkan untuk memberikan dasar ukuran tentang adil tidaknya pemungutan pajak itu, baik ditinjau dari segi tatanan aturan maupun dari segi pelaksanaannya.

Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *Wealth of Nations* dalam pemungutan pajak ada 4 asas yang perlu diperhatikan, atau ada 4 aksioma yang lebih dikenal dengan “*four canons taxation*” atau sering disebut “*the four maxims*” dengan uraian sebagai berikut:

---

<sup>63</sup>*Ibid.*

## **1. *Equality* (Asas Persamaan)**

Dalam asas ini menitikberatkan bahwa setiap warga negara atau wajib pajak sudah seharusnya melaksanakan kewajibannya, berupa pembayaran pajak kepada negara berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang ada. Pembayaran pajak itu ditunaikan berdasarkan pada kemampuan diri dari wajib pajak itu sendiri atau kemampuan daya pikulnya. Daya pikul itu dapat saja diukur dari keuntungan yang diterima dari wajib pajak atau penghasilan yang diterima oleh wajib pajak, setelah dikurangi dengan kebutuhan primer yang wajib pajak harus keluarkan, misalnya jumlah tanggungan dari wajib pajak, apakah itu istri, atau suami, atau jumlah anak. Dengan demikian, orang yang memiliki penghasilan yang sama belum tentu dikenakan pajak yang sama, hal ini sangat tergantung pada beban tanggungan dari diri wajib pajak itu sendiri. Asas ini juga menekankan tentang persamaan setiap warga negara yang sudah termasuk dalam kriteria wajib pajak, secara otomatis wajib membayar pajaknya, dengan tidak mengenal pembedaan (diskriminasi) dari subjek yang dikenakan pajak, apakah yang bersangkutan itu berasal dari pegawai swasta, Aparatur Sipil Negara (ASN), presiden, gubernur, bupati/wali kota, DPR/DPRD, TNI, POLRI, maupun pengusaha semuanya tetap dikenakan pajak.

## **2. *Certainty* (Asas Kepastian Hukum)**

Dalam asas ini menitikberatkan bahwa dalam pemungutan pajak itu harus adanya kepastian hukum. Suatu peraturan perundang-undangan dalam hal ini undang-undang pajak untuk pajak pusat dan pajak daerah. Pajak pusat diatur dengan undang-undang, sedangkan untuk pajak daerah diatur dengan peraturan daerah. Pengaturan, baik untuk pajak pusat maupun pajak daerah diatur agar ada kepastian hukum, maka kedua peraturan perundang-undangan tersebut harus memuat dan mengatur secara tegas tentang subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan upaya hukum tentang keberatan pajak, banding pajak, dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung, dan tidak mengenal bentuk kasasi.

## **3. *Convenience of Payment* (Asas Menyenangkan)**

Dalam asas ini yang ditekankan bahwa pemungutan pajak agar memperoleh hasil yang maksimal, maka harus diperhatikan waktu

yang paling tepat dalam pemungutan pajak atau saat yang paling menyenangkan bagi wajib pajak, yaitu bagi pegawai tetap/pekerja tetap saat yang paling menyenangkan adalah waktu menerima gaji pada awal bulan, sedangkan bagi petani saat yang paling menyenangkan adalah pada saat waktu panen.

#### **4. *Low Cost of Collection* (Asas Efisiensi)**

Dalam asas ini yang ditekankan bahwa biaya yang dikeluarkan dalam pemungutan pajak tidak boleh melebihi dari pajak yang diprediksikan akan diterima. Untuk itu dalam undang-undang pajak atau dalam Peraturan Daerah tentang Pajak Daerah, sudah sepatutnya harus memperhitungkan rasio (perimbangan), antara biaya pengumpulan atau pemungutan dengan hasil pajak yang diperkirakan diterima, dengan harapan tidak didapatkan hasil pajak yang negatif, artinya biaya yang dikeluarkan justru lebih besar dibandingkan hasil pajak yang akan diterima. Karena itu, pemungutan pajak harus disesuaikan dengan kebutuhan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Contoh untuk pajak daerah, daerah tertentu yang tidak memiliki objek sarang burung walet sudah selayaknya daerah itu tidak perlu membuat Peraturan Daerah tentang Pajak Sarang Burung Walet, karena hal demikian hanya akan memboroskan anggaran saja, akan lebih bermanfaat bila anggaran tersebut digunakan untuk program kegiatan lain yang lebih memiliki nilai guna.

## PENGENAAN PAJAK

### A. Stelsel Pajak

Berbicara stelsel pajak tidak dapat dilepaskan dengan membicarakan mengenai sistem pemungutan pajak. Karena keduanya saling berkaitan di mana stelsel pajak menekankan pada keadaan (kondisi) dari wajib pajak, sedangkan sistem pemungutan pajak lebih menekankan pada masalah waktu, yakni sistem pemungutan pajak di depan, pemungutan pajak di tengah, dan pemungutan pajak di belakang. Dengan diaduknya suatu stelsel pajak tertentu maka akan membawa konsekuensi dan pengaruh dalam pemungutannya. Stelsel pajak dapat dibedakan menjadi:

#### 1. Stelsel Riil (Nyata)

Pengenaan pajak pada stelsel riil didasarkan pada keadaan objek pajak yang nyata (sesungguhnya). Contoh untuk pajak penghasilan pengenaan pajaknya didasarkan pada penghasilan yang sesungguhnya diterima oleh wajib pajak. Pengenaan pajak yang menggunakan stelsel riil terhadap keadaan objek pajak pada awal masa/tahun pajak besarnya jumlah pajak yang harus dibayar tidaklah dapat dilakukan. Oleh karena pada awal masa/tahun pajak jumlah dan keadaan objek pajak masih memungkinkan terjadinya perubahan dalam tahun yang sedang berjalan. Dengan demikian, jika sistem ini yang digunakan, maka

penghitungan dan pemungutannya menggunakan sistem pemungutan pajak di belakang (*naheffing*), yakni pemungutan pajak yang dilakukan setelah masa/tahun pajak berakhir. Karena secara riil besarnya jumlah pajak baru dapat diketahui secara pasti pada akhir tahun pajak dengan didasarkan pada data-data penghitungan yang final.

Stelsel riil dalam praktik memiliki kelebihan dan kelemahan, kelebihan penggunaan stelsel riil terhadap wajib pajak adalah karena penghitungan besarnya jumlah pajak itu dilakukan pada akhir tahun, maka sudah pasti besarnya jumlah pajak yang dipungut sudah mendekati penghitungan riil yang benar atau sesuai dengan kenyataan penghasilan yang diperoleh oleh wajib pajak. Sisi lain juga pengenaan pajak dengan stelsel riil masih terbuka kemungkinan terjadinya perubahan atas keadaan objek pajak selama masa/tahun pajak berlangsung. Sedangkan kelebihan bagi fiskus hasil penghitungan pajak yang dilakukan sudah pasti lengkap dan sempurna, karena pada awal tahun wajib pajak sudah menghitung kemudian dikoreksi kembali pada akhir tahun pajak sehingga ketelitian data bisa dilakukan oleh fiskus dengan optimal. Kelemahan bagi fiskus perlunya menyiapkan waktu, tenaga, dan pikiran dari biasanya untuk mendapatkan hasil yang maksimal, karena perlunya koreksi di awal tahun dan akhir tahun. Juga akan dapat menyebabkan terjadinya keterlambatan pemasukan uang ke kas negara, karena uang baru diterima oleh pemungut pajak setelah masa/tahun pajak berakhir.

## **2. Stelsel Anggapan (*Fictieve Stelsel*)**

Stelsel anggapan (*fictieve stelsel*) adalah pengenaan pajak berdasarkan pada suatu anggapan hukum tertentu. Oleh karena itu, pengenaan pajak yang demikian disebut *fictieve stelsel*, meskipun pengenaan pajak dalam stelsel ini berdasarkan pada anggapan, namun di sini tidak berarti dimaknai dengan semena-mena atau sembarangan tanpa data, melainkan harus dilengkapi dengan data pendukung penghitungan pajaknya. *Fictie* hukum dalam pengenaan pajak dimaknai dan lazimnya digunakan adalah dengan menganggap bahwa besarnya jumlah pajak yang diterima oleh wajib pajak sama untuk setiap tahun pajak, artinya besarnya jumlah pajak yang harus dibayar antara tahun sebelumnya dengan tahun yang sekarang dianggap sama. Stelsel anggapan dapat mempermudah bagi wajib pajak maupun petugas pajak dalam melaksanakan kewajibannya, karena dengan berakhirnya tahun pajak maka sudah dapat diketahui

besarnya jumlah pajak sebenarnya yang diterima oleh wajib pajak, dengan demikian untuk tahun berikutnya besar jumlah pajak yang harus dibayar dianggap sama pada setiap tahunnya. Stelsel anggapan juga dapat digunakan terhadap wajib pajak yang memperoleh penghasilan tetap bulanan (gaji bulanan). Misalnya, pada bulan pertama sudah diketahui besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, sehingga pengenaan pajak untuk bulan berikutnya sudah dapat diketahui sebagai dasar untuk menentukan besarnya penghasilan dalam satu tahun bagi wajib pajak. Jadi, pengenaan pajak berdasarkan stelsel anggapan pada hakikatnya menerapkan sistem pemungutan pajak di depan (*voor heffing*). Sehingga bila terjadi perubahan pada masa/tahun pajak maka tidak akan berpengaruh terhadap besarnya jumlah utang pajak pada masa/tahun yang bersangkutan.

Stelsel anggapan dalam praktiknya memiliki kelebihan dan kekurangan, kelebihannya bagi negara uang dari pajak akan dapat lebih mempercepat masuk ke kas negara, oleh karena pada awal tahun sudah dapat diketahui dan sudah langsung dapat dibayar, sehingga tidak perlu menunggu uang pajak pada akhir tahun. Kelemahan stelsel ini akan dapat berakibat merugikan wajib pajak, yakni bila pada masa/tahun pajak berjalan penghasilan wajib pajak terjadi penurunan omzet penghasilan, sementara sudah dihitung besarnya jumlah pajak setiap bulan dianggap memperoleh penghasilan sama, sehingga jumlah pajak yang harus dibayar tentunya lebih besar dari kenyataan pajak yang ada. Sebaliknya, juga akan dapat merugikan bagi negara bila wajib pajak pada masa/tahun pajak berjalan terjadi kenaikan omzet penghasilan, sementara sudah dihitung pada awal tahun, sehingga bisa saja terjadi jumlah pajak yang harus dibayar lebih kecil dibandingkan dengan penghasilan dari wajib pajak yang sebenarnya.

### **3. Stelsel Campuran**

Stelsel ini merupakan bentuk penggabungan dari kedua stelsel di atas, sehingga dalam stelsel campuran diupayakan untuk menghilangkan kelemahan-kelemahan dari stelsel riil dan stelsel anggapan, sehingga kelebihan dari kedua stelsel tersebut yang dikedepankan. Dalam stelsel campuran penghitungan besarnya jumlah utang pajak didasarkan pada stelsel anggapan, yakni pada awal masa/tahun pajak petugas pajak mengeluarkan surat ketetapan yang bersifat sementara, lebih lanjut

setelah masa/tahun berakhir dilakukan koreksi dengan menggunakan stelsel riil, artinya penghitungan besarnya jumlah pajak yang terutang dihitung dengan mendasarkan pada penghasilan sesungguhnya/sebenarnya yang diperoleh oleh wajib pajak pada tahun tersebut. Dengan demikian, pengenaan pajak dengan menggunakan stelsel campuran memberikan kewenangan pada petugas pajak, yakni pada awal masa/tahun akan mengeluarkan surat ketetapan pajak sementara dan selanjutnya pada akhir masa/tahun berakhir dilakukan koreksi dengan mengeluarkan surat ketetapan pajak yang bersifat final. Secara otomatis digunakannya stelsel campuran maka akan terjadi besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, awal masa/tahun hanya penghitungan yang bersifat sementara, baru kemudian pengenaan besarnya jumlah pajak sesungguhnya adalah pada akhir masa/tahun pajak. Contoh stelsel campuran dikenakan pada pajak penghasilan.

Kelebihan stelsel campuran adalah pada awal masa/tahun karena wajib pajak sudah dapat membayar, maka hasil pajak awal masa/tahun sudah dapat dipastikan masuk ke kas negara, sehingga memungkinkan untuk dapat dimanfaatkan. Pada sisi lain, keuntungan bagi wajib pajak tidak dirugikan kaitan dengan besarnya jumlah pajak yang harus dibayar. Karena masih terbuka kesempatan bagi wajib pajak bila terjadi perubahan besarnya penghasilan akan dapat dikoreksi pada masa/tahun akhir pajak dengan menggunakan dasar pada surat ketetapan pajak. Sedangkan kelemahan dari stelsel campuran adalah terjadinya penetapan pajak dua kali selama masa/tahun pajak, hal demikian akan menambah volume pekerjaan, sehingga fiskus harus menyediakan waktu tersendiri, belum lagi biaya dan tenaga dalam menghitung dan menetapkan utang pajak, sehingga konsekuensinya bila aktivitas itu dilakukan dengan tidak cermat, maka akan dapat menyebabkan pelaksanaan pekerjaan menjadi tidak efisien karena dikerjakan dua kali.

## **B. Pembentukan Undang-Undang Pajak**

Dalam usaha mewujudkan pembentukan undang-undang pajak yang baik, menurut Rochmat Soemitro<sup>64</sup> maka harus memenuhi syarat-syarat yuridis, ekonomis, dan keuangan dengan keterangan sebagai berikut:

---

<sup>64</sup>Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*, hlm. 21-22.

## **1. Syarat Yuridis**

Pada dasarnya dalam pembuatan undang-undang pajak menganut prinsip keadilan yang menjadi tolok ukurnya. Keadilan itu, baik tertuang atau tersurat dalam undang-undangnya maupun dalam pelaksanaannya. Adil dalam undang-undangnya dimaksudkan dalam pemungutan pajak sudah seharusnya mempertimbangkan tentang ukuran terhadap kemampuan wajib pajak atau kekuatan membayar (daya pikul) dari wajib pajak itu sendiri. Hal ini penting karena pemungutan pajak yang melampaui batas kemampuan wajib pajak memiliki dampak yang luas terhadap kemampuan ekonomi wajib pajak, yakni dapat menurunkan daya beli wajib pajak, yang pada akhirnya berakibat tidak terpenuhinya kebutuhan hidup yang layak. Sedangkan adil dalam pelaksanaannya agar fiskus tidak sewenang-wenang, maka diperlukan pengawasan secara rutin. Demikian pula untuk memenuhi rasa keadilan dalam pembayaran pajak bagi wajib pajak, maka disediakan sarana upaya hukum mutlak yang diperlukan, antara lain: pengajuan keberatan yang ditujukan kepada pejabat berwenang, pengajuan banding pajak ditujukan ke pengadilan pajak, dan pengajuan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung, dalam hal upaya hukum pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi.

## **2. Syarat Ekonomis**

Dalam hal ini pajak harus dibayar oleh wajib pajak dari penghasilan yang diperoleh dan pajak dipungut tidak boleh mengurangi kesejahteraan rakyat. Di sisi lain, pajak dipungut juga tidak boleh menghalang-halangi kelancaran atau menyebabkan kemandekan dalam perdagangan dan perindustrian. Untuk itu pemungutan pajak tidak boleh mengurangi kebahagiaan rakyat, misalnya pengenaan pajak atas barang-barang sandang dan pangan, sehingga rakyat mendapat kesulitan untuk memenuhi kebutuhannya

## **3. Syarat Keuangan**

Dalam hal ini pajak yang dipungut sudah dapat diprediksikan mampu untuk menutup berbagai biaya pengeluaran negara/daerah, apakah itu pengeluaran untuk anggaran rutin maupun dalam anggaran pembangunan.

## C. Tarif Pajak

Salah satu komponen untuk menghitung besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak ditentukan dengan tarif, artinya dengan tarif yang semakin besar maka jumlah pajak yang harus dibayar juga semakin besar. Sedangkan komponen lainnya yang dapat digunakan dalam penghitungan besarnya jumlah pajak adalah komponen dasar pengenaan pajak atau jumlah yang dikenai pajak. Hal inilah yang menyebabkan terhadap objek pajak yang nilai dasar pengenaannya sama akan dikenakan pajak yang berbeda apabila tarif pajaknya berbeda, atau suatu objek pajak yang nilai dasar pengenaannya berbeda dapat menghasilkan jumlah utang pajak yang sama apabila tarif yang dikenakan berbeda pula.<sup>65</sup> Dengan demikian, tarif pajak memiliki arti yang penting untuk dapat menentukan besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Oleh karena itu, tarif pajak memiliki fungsi dalam penentuan beban pajak terhadap wajib pajak, sehingga pembentuk undang-undang dalam membuat tarif harus memperhatikan daya pikul wajib pajak dan asas keadilan.

Secara teoretis ada beberapa jenis tarif yang dikenal dalam pemungutan pajak. Namun demikian, dalam praktik tidak semua jenis tarif tersebut dapat diterapkan, karena apabila diterapkan justru akan mendatangkan ketidakadilan. Beberapa jenis tarif tersebut adalah sebagai berikut:

### 1. Tarif Tetap

Tarif yang dikenakan terhadap objek pajak yang sifat tarif tersebut tetap, dengan tidak memperhitungkan besarnya jumlah objek pajak, atau tidak terpengaruh dengan nilai dasar besarnya pajak. Dalam arti berapa pun besarnya jumlah pajak penghitungannya dengan menggunakan tarif tetap. Contoh, penggunaan tarif tetap yang digunakan dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai. Pada Pasal 2 ayat (1) huruf a, b, c, d, e, dan f. Pengaturan menyangkut surat perjanjian, akta notaris, akta pembuat akta tanah, surat berharga, dan efek dikenakan tarif tetap sebesar Rp1.000,00. Lebih lanjut untuk mengikuti perkembangan kemampuan membayar wajib pajak dan tingkat ekonomi masyarakat,

---

<sup>65</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 83.

di mana pengaturan dalam Undang-Undang Bea Materai dikenakan tarif Rp1.000,00 kemudian berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 1995, di dalam perkembangannya tarif tersebut mengalami perubahan menjadi Rp1.000,00 dan Rp2.000,00. Terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2000 tentang Bea Materai, maka dinaikan lagi menjadi Rp3.000,00 dan Rp6.000,00 untuk setiap dokumen. Filosofis latar belakang pengenaan tarif tetap tiada lain adalah untuk memberikan rasa keadilan kepada semua pihak akan pengenaan tarif yang sama. Dengan demikian, dalam penerapan tarif tetap dasar penghitungannya dengan tidak mempertimbangkan besarnya objek atas nilai rupiah yang menjadi objek pajak dari bea materai.

## 2. Tarif Proporsional (Sebanding)

Tarif proporsional adalah tarif yang dalam penerapannya menggunakan tarif dengan persentase tunggal, dengan tidak mempertimbangkan berapa pun besarnya yang menjadi objek pajak. Jadi, apabila tarif ini diterapkan, penghitungan besar-kecilnya utang pajak semata-mata ditentukan oleh jumlah/nilai dasar objek yang dikenakan pajak (*tax base*). Contoh jenis pajak yang menggunakan tarif proporsional adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak yang digunakan untuk keperluan konsumsi dalam negeri di daerah pabean, dikenakan tarif 10%. Misalnya, Tuan Sadam melakukan suatu transaksi atas Barang Kena Pajak (BKP), sebagai berikut:

Jumlah Penjualan	Tarif	Besarnya Pajak
Rp50.000.000,00	10%	Rp5.000.000,00
Rp100.000.000,00	10%	Rp10.000.000,00
Rp500.000.000,00	10%	Rp50.000.000,00
Rp1.000.000.000,00	10%	Rp100.000.000,00

## 3. Tarif Progresif (Persentase Meningkat)

Tarif progresif adalah tarif yang besar persentasenya semakin menaik sejalan dengan besarnya jumlah objek pajak yang dikenakan. Jadi, dalam tarif progresif akan selalu mempedomani besarnya jumlah pajak yang dikenakan, sehingga semakin besarnya jumlah pajak yang akan dikenakan, maka semakin tinggi pula tarif yang akan dikenakan.

Sebaliknya, bila jumlah pajak yang dikenakan kecil maka akan rendah pula tarif yang akan dikenakan. Tarif progresif digunakan dalam Pajak Penghasilan (PPh), khususnya PPh Pasal 21 untuk perorangan wajib pajak dalam negeri dengan mengenal 4 (empat) lapisan tarif. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:

**Tabel 5.1** Lapisan Tingkatan Besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) dengan Menggunakan Tarif Progresif

Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Besarnya penghasilan sampai dengan Rp50.000.000,00	5%
Besarnya penghasilan dari Rp50.000.000,00 sampai dengan Rp250.000.000,00	15%
Besarnya penghasilan dari Rp250.000.000,00 sampai dengan Rp500.000.000,00	25%
Di atas Rp500.000.000,00	30%

Sumber: Dibuat oleh Penulis

Praktik dalam penerapan tarif progresif untuk Pajak Penghasilan (PPh) dengan menggunakan metode penghitungan secara berlapis (*bricket rate*), bukan menggunakan metode secara absolut (*flat rate*). Untuk lebih jelasnya penerapan Pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dalam penghitungan PPh, dengan diberikan contoh metode tarif secara berlapis (*bricket rate*) adalah sebagai berikut:

Pak Togung pada tahun 2019, bekerja pada sebuah perusahaan asing PT Al-Hikmah dengan memperoleh Penghasilan Kena Pajak (PKP) per tahun sebesar Rp850.000.000,00 (delapan ratus lima puluh juta). Pertanyaan berapakah jumlah pajak penghasilan yang wajib dibayar oleh Pak Togung pada tahun 2019?

Jawab:

Dengan menggunakan tarif progresif maka PKP atas PPh Pak Togung dapat dihitung dengan:

$$\begin{aligned}
 \text{Rp}50.000.000 \times 5\% &= \text{Rp}7.500.000 \\
 \text{Rp}200.000.000 \times 15\% &= \text{Rp}30.000.000 \\
 \text{Rp}250.000.000 \times 25\% &= \text{Rp}62.000.000
 \end{aligned}$$

$$\text{Rp}350.000.000 \times 30\% = \underline{\text{Rp}105.000.000}$$

$$\text{Besarnya utang pajak adalah} = \text{Rp}204.000.000$$

Sedangkan untuk Pengenaan Tarif untuk Wajib Pajak Badan dan Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
< Rp50.000.000,00	10%
Rp50.000.000,00 sampai dengan Rp100.000.000,00	15%
> Rp100.000.000,00	30%

Pengenaan tarif untuk pajak daerah berdasarkan pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, khususnya untuk pajak provinsi, yakni Pajak Kendaraan Bermotor, pemungutannya menggunakan tarif progresif. Hal ini didasarkan pada pertimbangan terjadinya kesenjangan antara pertumbuhan kendaraan bermotor dengan pertumbuhan jalan. Pertumbuhan kendaraan bermotor berkembang begitu sangat pesat dalam setiap tahunnya yang diperkirakan rata-rata 14%, sedangkan perkembangan sarana dan prasarana, khususnya pertumbuhan jalan hanya diperkirakan sekitar 4% per tahun. Hal demikian secara tegas diatur pada Pasal 6 ayat (1) huruf a dan huruf b UU Nomor 28 Tahun 2009, yang berbunyi sebagai berikut:

- (1) Tarif Pajak Kendaraan Bermotor pribadi ditetapkan sebagai berikut:
  - a. Untuk kepemilikan Kendaraan Bermotor pertama paling rendah sebesar 1% (satu persen) dan paling tinggi sebesar 2% (dua persen).
  - b. Untuk kepemilikan Kendaraan Bermotor kedua dan seterusnya **tarif ditetapkan secara progresif** paling rendah sebesar 2% (dua persen) dan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen).

Dengan demikian, jelaslah bahwa khususnya untuk Pajak Kendaraan Bermotor digunakan dalam pemungutannya menggunakan tarif progresif, hal ini terlihat dari sisi kepemilikannya. Bila wajib pajak memiliki kendaraan bermotor lebih dari satu, maka urutan kepemilikan kendaraan bermotor pada urutan kedua dan seterusnya akan dikenakan pajak akan semakin tinggi.

#### 4. Tarif Degresif (Persentase Menurun)

Tarif degresif merupakan kebalikan dari tarif progresif, yaitu tarif yang besar persentasenya semakin menurun sejalan dengan besarnya jumlah objek pajak yang dikenakan. Jadi, dalam tarif degresif akan selalu mempedomani besarnya jumlah pajak yang dikenakan, sehingga semakin besarnya jumlah pajak yang akan dikenakan, maka semakin rendah pula tarif yang akan dikenakan.

**Tabel 5.2** Lapisan Tingkatan Besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) dengan Menggunakan Tarif Degresif

Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Besarnya penghasilan sampai dengan Rp50.000.000,00	30%
Besarnya penghasilan dari Rp50.000.000,00 sampai dengan Rp250.000.000,00	25%
Besarnya penghasilan dari Rp250.000.000,00 sampai dengan Rp500.000.000,00	15%
Di atas Rp500.000.000,00	5%

Sumber: Dibuat oleh Penulis

## HUKUM PAJAK

### A. Ruang Lingkup Hukum Pajak

Secara jelas hukum pajak merupakan bagian dari ilmu hukum, sehingga kaidahnya mengikuti prinsip-prinsip hukum pada umumnya. Untuk itu lingkup hukum pajak mencakup ruang lingkup berlakunya dan materi aturan yang terkandung di dalamnya. Ditinjau dari segi ruang lingkup berlakunya maka hukum pajak dibedakan menjadi hukum pajak nasional dan hukum pajak internasional. Sementara itu, ditinjau dari segi materi yang terkandung di dalamnya, maka hukum pajak dapat dibedakan menjadi hukum pajak materiil dan hukum pajak formil.

Definisi hukum pajak nasional adalah hukum pajak yang ditetapkan oleh suatu negara dan berlaku dalam wilayah negara yang menetapkannya.<sup>66</sup> Dengan demikian, hukum pajak nasional keberlakuannya dibatasi oleh ruang dan waktu, artinya ketentuan hukum pajaknya hanya berlaku untuk satu negara tertentu saja, misalnya UU PPh, UU PPnBM Indonesia, maka dengan sendirinya ketentuan tersebut hanya berlaku di negara Indonesia saja. Pajak nasional termasuk di dalamnya ada pajak daerah. Pajak daerah adalah pajak yang kewenangan pemungutannya ditetapkan oleh pemerintah daerah, diatur dalam bentuk peraturan daerah (perda), keberlakuan perda dibatasi ruang

---

<sup>66</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 19.

dan waktu, yaitu hanya berlaku untuk wilayah daerah tertentu saja, misalnya pajak Provinsi Riau hanya berlaku untuk Provinsi Riau saja, yang termasuk pajak provinsi, antara lain: Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Air Permukaan, dan sebagainya. Sedangkan untuk pajak kabupaten/kota hanya berlaku untuk kabupaten/kota yang bersangkutan saja, yang termasuk pajak kabupaten/kota, antara lain: Pajak Hiburan, Pajak Tontonan, Pajak Hotel, Pajak Penerangan Jalan, dan sebagainya.

Menurut Erly Suandi,<sup>67</sup> hukum pajak internasional dalam arti sempit adalah keseluruhan kaidah pajak yang berdasarkan hukum antarnegara, seperti traktat-traktat, konvensi-konvensi, dan lain sebagainya, dan berdasarkan prinsip-prinsip hukum pajak yang telah lazim diterima, baik oleh negara-negara, yang mempunyai tujuan mengatur soal perpajakan antarnegara-negara yang saling mempunyai kepentingan. Hukum pajak internasional dalam arti sempit ini semata-mata hanya berdasarkan pada sumber-sumber asing. Hukum pajak internasional dalam arti luas adalah keseluruhan kaidah, baik yang berdasarkan traktat, konvensi-konvensi, dan prinsip hukum pajak yang diterima, baik oleh negara-negara maupun kaidah-kaidah nasional yang mempunyai sebagai objeknya pengenaan pajak di mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, yang mungkin dapat menimbulkan benturan kepentingan hukum antardua negara atau lebih.

Rochmat Soemitro<sup>68</sup> berpendapat yang dimaksud dengan hukum pajak internasional adalah hukum pajak nasional yang terdiri dari kaidah, baik berupa kaidah-kaidah nasional maupun kaidah yang berasal dari traktat antarnegara dan dari prinsip/kebiasaan yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia, untuk mengatur soal-soal perpajakan di mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subjeknya maupun mengenai objeknya.

Norma-norma yang berasal dari traktat, sebelum dapat berlaku harus diratifikasi terlebih dahulu dan setelah itu diumumkan dalam Lembaran Negara sebagai suatu undang-undang nasional agar mempunyai kekuatan mengikat terhadap penduduknya. Memasukkan

---

<sup>67</sup>Erly Suandi, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2000), hlm. 151-152.

<sup>68</sup>Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*, hlm. 12.

kaidah secara unilateral ini sebenarnya didasarkan pada prinsip serta kebiasaan yang lazim diterima secara baik oleh negara-negara di dunia.

Tinjauan ruang lingkup materinya hukum pajak dapat dibedakan menjadi hukum pajak materiil dan hukum pajak formil. Hukum pajak materiil<sup>69</sup> adalah kumpulan kaidah hukum yang mengatur tentang keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang terkait dengan objek pajak, subjek pajak, wajib pajak, dasar pengenaan pajak, tarif pajak, masa pajak, dan tahun pajak. Praktik perpajakan menunjukkan bahwa substansi materi yang diatur dalam hukum pajak materiil, baru mungkin dapat dilaksanakan manakala ada hukum pajak formil. Hukum pajak materiil tidak memiliki kepastian hukum tatkala tidak dapat dilaksanakan, untuk menerapkan hukum pajak materiil mutlak diperlukan hukum pajak formil. Dengan demikian, keberadaan hukum pajak materiil dan hukum pajak formil memiliki keterkaitan yang erat diibaratkan sebagai setali mata uang keduanya dapat dibedakan, namun tidak dapat dipisahkan. Jadi, keduanya wajib ada dan sama-sama memiliki ketergantungan. Sehingga dapatlah dikatakan, bahwa tidaklah mungkin ada hukum pajak materiil tanpa hukum pajak formil, demikian pula sebaliknya. Ketentuan hukum pajak materiil dapat dijumpai dalam berbagai undang-undang perpajakan, antara lain: Undang-Undang PPh, Undang-Undang Cukai, Undang-Undang PPnBM, dan Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Namun, bila dicermati lebih lanjut bahwa dalam hukum pajak tidak mengenal hukum pajak materiil secara murni, oleh karena dalam faktanya menunjukkan pengaturan dalam satu undang-undang perpajakan di dalamnya, di samping mengatur hukum pajak materiil diatur pula hukum pajak formil.

Hukum pajak formil,<sup>70</sup> adalah kumpulan kaidah hukum yang mengatur tentang bagaimana cara melaksanakan dan mempertahankan hukum pajak materiil. Pada hakikatnya hukum pajak formil merupakan suatu cara untuk memberikan jaminan terhadap hukum pajak materiil yang bertujuan agar dapat ditegakkan. Untuk itu hukum pajak formil sebenarnya memiliki sifat sebagai hukum yang mengabdikan pada hukum pajak materiil, artinya keberadaan hukum pajak formil itu harus mampu

---

<sup>69</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 20.

<sup>70</sup>*Ibid.*

menyesuaikan diri dengan kebutuhan yang dikehendaki oleh hukum pajak materiil. Mendasarkan pada kedudukan hukum pajak formil maka dapatlah dikatakan bahwa hukum pajak formil, memiliki kedudukan yang sangat penting dalam penegakan hukum pajak. Meskipun antara hukum pajak materiil dan hukum pajak formil keberadaannya saling terkait dan tidak dapat dipisahkan, namun alangkah baiknya keduanya jangan disatukan dalam satu undang-undang karena kaidah hukum yang terkandung dalam hukum pajak materiil substansinya berbeda dengan kaidah yang terkandung dalam hukum pajak formil.

Kaidah hukum pajak formil dapat dijumpai dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), sebagian lainnya terdapat pada Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPH), Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), Undang-Undang Kepabeanan (UU KPB), Undang-Undang Cukai (UU CK), Undang-Undang Bea Masuk (UU BM), serta Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD). Kelemahan pengaturan dalam undang-undang pajak, di mana dalam satu undang-undang pajak di samping mengatur hukum pajak formil juga mengatur hukum pajak materiil. Untuk itu sebaiknya hukum pajak formil diatur dalam satu undang-undang tersendiri terpisah dari hukum pajak materiil, sebab materi yang diaturnya berbeda. Karena dalam hukum pajak formil akan mengatur tentang pendaftaran, surat pemberitahuan, tata cara dan tempat pembayaran pajak, penagihan pajak secara biasa, penagihan pajak secara seketika dan sekaligus, penagihan pajak, penagihan pajak dengan surat paksa, pengajuan keberatan dan penyelesaiannya, pengajuan banding dan penyelesaiannya, pengajuan gugatan dan penyelesaiannya, serta pengajuan peninjauan kembali dan penyelesaiannya. Sedangkan dalam hukum pajak materiil akan mengatur tentang objek pajak, subjek pajak, wajib pajak, masa pajak, tahun pajak, tarif pajak, dan cara menghitung pajak.

Seiring dengan perkembangan hukum pajak yang sangat cepat dan hukum pajak merupakan bagian dari ilmu hukum. Maka sekarang sudah saatnya harus ada pemisahan yang secara tegas dengan dibuat undang-undang tersendiri antara undang-undang pajak materiil dan undang-undang pajak formil. Pemisahan ini bertujuan untuk menghindari perubahan terhadap undang-undang pajak yang berlaku tidak lama,

karena perubahan yang demikian dapat memberikan pengaruh terhadap penegakan hukum pajak itu sendiri. Seperti dalam hukum perdata dan hukum pidana pengaturannya dipisahkan antara hukum yang materiil dan formil. Dalam hukum perdata ada perdata materiil yang diatur pada KUHPdt dan ketentuan perdata lainnya serta ada hukum perdata formil diatur pada HIR dan RBG. Sedangkan dalam hukum pidana dikenal hukum pidana materiil yang diatur pada KUHP dan ketentuan pidana lainnya, serta hukum pidana formil yang diatur pada KUHP.

## **B. Pengertian Hukum Pajak**

Ditinjau dari segi keilmuan hukum pajak merupakan bagian dari ilmu hukum, istilah yang digunakan dalam penyebutan hukum pajak sudah barang tentu berbeda. Perbedaan ini disebabkan adanya penggunaan bahasa. Dalam literatur bahasa Inggris hukum pajak disebut *tax law*. Selanjutnya, dalam bahasa Belanda disebut *belastingrecht*. Sedangkan dalam bahasa Indonesia mempergunakan istilah hukum pajak, ada pula yang menggunakan sebutan hukum fiskal. Pada dasarnya bila dicermati dan dikaji lebih mendalam terdapat perbedaan yang mendasar antara hukum pajak dengan hukum fiskal. Oleh karena ditinjau dari objek kajian hukum pajak adalah pajak, berbeda dengan hukum fiskal di mana objek kajiannya di samping pajak juga tentang keuangan negara. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa objek kajian hukum fiskal lebih luas dibandingkan dengan hukum pajak, untuk itu sudah pasti istilah hukum pajak tidaklah sama dengan hukum fiskal.

Manfaat memahami definisi hukum pajak adalah penting bagi mereka yang baru pertama kali belajar hukum pajak, bertujuan untuk memberikan pengertian tentang lingkup kajian hukum pajak secara lengkap dan jelas, sehingga dapat mempermudah memahami tentang pajak. Maka terlebih dahulu disampaikan bahwa secara garis besar hukum pajak itu dapat dibedakan ke dalam hukum pajak dalam artian sempit dan hukum pajak dalam artian luas. Hukum pajak dalam arti sempit adalah seperangkat kaidah hukum tertulis yang mengatur hak dan kewajiban antara wajib pajak dengan pejabat pajak yang di dalamnya juga memuat aturan sanksi. Sedangkan hukum pajak dalam arti luas adalah segala sesuatu yang mencakup lingkup hukum yang berkaitan dengan pajak. Hukum pajak sebagai bagian dari ilmu hukum yang berisikan seperangkat kaidah hukum, yang wajib ditaati oleh wajib

pajak maupun oleh pejabat pajak. Untuk itu dalam penegakan hukum diperlukan sanksi sebagai alat pemaksa agar kaidah hukum itu dipatuhi. Konsekuensinya bagi wajib pajak atau pejabat pajak yang tidak menaati hukum pajak, maka negara dapat memaksakan dengan memberikan sanksi yang diatur dalam hukum pajak. Sanksi dalam hukum pajak dapat berupa sanksi administrasi meliputi bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana.

Memahami pengertian hukum pajak memiliki makna yang penting, baik bagi wajib pajak maupun bagi pemungut pajak. Arti pentingnya terletak pada fungsi bagi mereka yang terkait dengan penegakan hukum pajak, baik penegakan hukum melalui proses di dalam lingkungan lembaga perpajakan, misalnya melalui pengajuan keberatan pajak, maupun melalui lembaga banding pajak ke peradilan pajak. Sehingga pengertian hukum pajak dapat memberikan manfaat dan petunjuk bagi penegak hukum pajak dalam menggunakan wewenangnya untuk menegakkan hukum pajak. Sebaliknya, bagi wajib pajak dapat dijadikan pedoman dalam melaksanakan kewajiban dan menggunakan hak dalam rangka memperoleh perlindungan hukum.<sup>71</sup>

Praktik penegakan hukum melalui proses di lingkungan lembaga perpajakan, hanya dapat dilakukan oleh pejabat pajak dengan menggunakan wewenang dan melaksanakan kewajibannya. Kewenangan tersebut sebagaimana diatur dalam undang-undang pajak dengan menerbitkan surat ketetapan pajak dan surat keputusan penagihan pajak. Penegakan hukum dalam lingkungan lembaga peradilan dilakukan melalui peradilan pajak dan peradilan umum. Untuk penyelesaian sengketa pajak dalam bidang administrasi dapat dilakukan dengan melalui upaya hukum, antara lain: pengajuan keberatan, banding pajak ke peradilan pajak, dan terakhir pengajuan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. Sedangkan penyelesaian perkara pidana perpajakan dapat dilakukan dengan upaya hukum, antara lain: ke peradilan umum, banding ke pengadilan tinggi, dan kasasi serta peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Untuk lebih jelasnya ada beberapa pendapat para ahli yang memberikan pengertian tentang hukum pajak adalah sebagai berikut:

---

<sup>71</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 3.

1. Rochmat Soemitro<sup>72</sup> hukum pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tiada mendapat imbalan secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.
2. R. Santoso Brotodihardjo<sup>73</sup> hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut dengan wajib pajak).
3. Bohari<sup>74</sup> hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan kata lain, perkataan hukum pajak menerangkan: 1) siapa-siapa wajib pajak (subjek pajak); 2) objek-objek apa yang dikenakan pajak (objek pajak); 3) kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah; 4) timbulnya dan hapusnya utang pajak; 5) cara penagihan pajak; dan 6) cara mengajukan keberatan dan banding pada peradilan pajak.

Bila dicermati lebih lanjut pengertian hukum pajak tidak dijumpai pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah ketiga kalinya, terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP. Kedudukan undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) adalah sebagai “ketentuan umum” bagi peraturan perundang-undangan lain di bidang perpajakan. Dengan demikian, sesungguhnya UU KUP dapat dikatakan sebagai “*kaderwet*” artinya semacam payung hukum bagi undang-undang pajak sektoral

---

<sup>72</sup>Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas-Asas dan Dasar Perpajakan I*, hlm. 48.

<sup>73</sup>R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, hlm. 1.

<sup>74</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 29.

lainnya. Undang-undang sektoral lain itu di antaranya Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh), Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), dan lain sebagainya. Untuk itu UU KUP tidak memberikan pengertian yang dapat mengakomodasi keseluruhan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam satu sistem hukum pajak di Indonesia. Namun demikian, tidak dapat dipungkiri bahwa dalam sejarah undang-undang perpajakan di Indonesia kedudukan UU KUP memiliki makna yang sangat penting, sebagai peletak dasar *tax reform* Indonesia.

Menjelaskan pengertian hukum pajak pada hakikatnya memiliki makna dan fungsi penting, baik bagi wajib pajak maupun bagi mereka yang terkait dalam penegakan hukum pajak. Penegakan hukum pajak dalam penyelesaian sengketa pajak dapat dilakukan melalui dua cara, yakni: penyelesaian sengketa pajak di luar lingkungan peradilan dan di lingkungan peradilan. Untuk itu keberadaan pengertian hukum pajak dapat menjadi petunjuk dan pedoman bagi para penegak hukum pajak dalam menjalankan wewenang dan kewajibannya. Demikian pula bagi wajib pajak dengan memahami pengertian hukum pajak dapat dijadikan pedoman dalam menjalankan hak dan kewajibannya. Dari uraian tersebut menunjukkan bahwa pengertian hukum pajak membawa dampak positif, bagi penegak hukum pajak, apakah itu pejabat lembaga keberatan pajak, hakim pengadilan pajak, hakim peradilan umum, banding, kasasi, maupun peninjauan kembali, sehingga menjadikan hukum pajak sebagai dasar pijak dalam penerapan hukum pajak. Sedangkan bagi wajib pajak hukum pajak menjadi pedoman dalam melaksanakan kewajibannya dan dapat memberikan jaminan serta perlindungan hukum dalam melaksanakan haknya.

Konsekuensi adanya hukum pajak, maka penegakan hukum pajak di luar lingkungan peradilan hanya dapat dijalankan oleh pejabat pajak yang telah ditentukan kewenangannya dalam hukum pajak, artinya hanya pejabat tertentu saja yang telah ditunjuk yang diperbolehkan melakukan tindakan sebagaimana ditentukan dalam undang-undang pajak, berupa menerbitkan surat ketetapan pajak dan surat keputusan atas pelaksanaan penagihan pajak. Sedangkan penegakan hukum pajak di lingkungan peradilan dapat dilakukan oleh pengadilan pajak

sebagai tempat banding bagi wajib pajak yang tidak puas atas putusan lembaga keberatan pajak. Sedangkan untuk penyelesaian tindak pidana perpajakan menjadi kompetensi peradilan umum, mulai pengadilan tingkat pertama, banding, kasasi, dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

### C. Tugas dan Fungsi Hukum Pajak

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang penting, yang perlu dijaga dan dikembangkan lebih lanjut pada masa-masa yang akan datang. Hal ini menjadi kewajiban bagi seluruh warga negara Indonesia untuk ikut berperan aktif, bahwa pajak merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari hidup bersama dalam bernegara. Begitu pentingnya pajak maka tatanan dalam proses pemungutan, hak dan kewajiban wajib pajak serta pemungut pajak wajib diatur dalam bentuk aturan yang disebut dengan hukum pajak.

Secara umum hukum pajak mempunyai tugas sebagai berikut:

1. Untuk menjamin dan mengamankan dana penerimaan negara di bidang perpajakan (realisasi *budgetair*) yang dapat berjalan secara rutin dan berkelanjutan.
2. Sebagai salah satu instrumen kebijakan fiskal (*fiscal policy*), di samping sebagai instrumen untuk menstabilkan (realisasi fungsi stabilitas) dan/atau mendorong ekonomi dan bisnis.<sup>75</sup>

Ditilik dari segi hukum administrasi negara kebijakan perpajakan merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari kebijakan pemerintah. Salah satunya fungsi anggaran di mana pemerintah berupaya untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara melalui Dirjen Pajak, yang bertujuan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah. Kebijakan pemerintah ini dapat berupa kebijakan terhadap keuangan negara yang mencakup ekonomi serta pajak yang memiliki tujuan akhir, yaitu mencapai kesejahteraan seluruh rakyat Indonesia.

---

<sup>75</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, hlm. 266.

Untuk itu secara nyata hukum pajak mengemban tugas adalah sebagai berikut:<sup>76</sup>

1. Menelaah keadaan dan perkembangan masyarakat yang dapat dihubungkan dengan pengenaan pajak;
2. Menetapkan strategi intensifikasi dan ekstensifikasi pengenaan pajak;
3. Mengupayakan dengan berbagai cara pencegahan dalam segala bentuk tindakan penghindaran/pengelakan pajak;
4. Menyiapkan sarana (infrastruktur dan organisasi) dan prasarananya (SDM dan sistem organisasi) pendukungnya;
5. Menetapkan tata cara dan prosedur dalam pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan;
6. Menemukan cara penghitungan, pembayaran, dan pelaporan pajak;
7. Memberikan ketentuan timbul dan hapusnya utang pajak berikut ketentuan mengenai sanksi dan kedaluwarsanya.

Dengan demikian, keberadaan hukum pajak dalam mengemban tugas mengawal pemasukan negara menjadi sangat penting. Oleh karena itu, peranan pemerintah dalam proses pembentukan undang-undang perpajakan juga menjadi bagian strategis yang harus mendapatkan perhatian. Sehingga dalam undang-undang tersebut fungsi mengatur dari pajak dapat terlihat dan sudah sepatutnya mendapatkan tempat yang memadai dalam bidang perpajakan. Karena dengan fungsi mengatur ini pemerintah dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi, membuka lapangan kerja, bahkan pemerintah secara terbuka memungkinkan membuat kebijakan perpajakan untuk menarik para investor. Keberhasilan pelaksanaan tugas fungsi mengatur dalam hukum pajak secara efektif, maka akan memberikan imbas positif terhadap peningkatan penerimaan negara secara maksimal. Sehingga keperluan pembiayaan negara melalui anggaran rutin dan anggaran pembangunan seluruhnya terpenuhi. Dukungan aparatur pemerintah dalam penggalangan dana pajak memiliki fungsi yang menentukan, aparatur pemungut pajak yang profesional, akuntabel dengan menggunakan manajemen administrasi perpajakan yang transparan akan

---

<sup>76</sup>Djamuluddin Gade dan Muhammad Gade, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2004), hlm. 5.

melahirkan kepercayaan publik yang tinggi, yang pada akhirnya akan dapat menciptakan sistem perpajakan yang berkepastian hukum dan berkeadilan, baik bagi negara dalam pemenuhan kebutuhannya serta wajib pajak di pihak lain dalam melaksanakan hak dan kewajibannya.

## 1. Tugas Hukum Pajak

Ditinjau dari hukum administrasi negara tugas hukum pajak memiliki keterkaitan erat, karena pajak tidaklah mungkin ada apabila tidak terdapat ketentuan yang mengatur antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Pengaturan hubungan antara petugas pajak dengan wajib pajak inilah sebagai bagian lingkup administrasi negara yang mencakup, antara lain:

- a. Menciptakan pemerintahan yang baik, adil, dan berwibawa. Pemerintah yang adil, artinya pemerintah yang tanpa cacat hukum, selalu jujur, tanpa korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN), serta dapat memberikan keseimbangan antara kepentingan negara dan warganya.
- b. Mampu menciptakan aparatur pemerintahan yang baik, bercirikan profesional dan disiplin dalam memberikan pelayanan terhadap warganya dan memelihara harta dan fasilitas publik.<sup>77</sup>

Mencermati pendapat tersebut di atas, menunjukkan adanya keterkaitan yang erat antara tugas hukum pajak dengan hukum administrasi negara. Keterkaitan yang erat itu salah satunya menciptakan pemerintahan yang baik dan aparatur pemerintah yang profesional, melalui pembangunan sumber daya manusia, penyiapan sarana-prasarana oleh negara. Kemampuan negara mempersiapkan kelengkapan tersebut sangatlah tergantung pada kesiapan pendanaan. Oleh karena itu, negara memerlukan sumber pendanaan dalam jumlah yang besar, guna membiayai pengeluaran rutin maupun pembangunan. Sehingga dana pembiayaan tersebut harus ditanggung oleh masyarakat sebagai wajib pajak yang telah diatur dalam undang-undang perpajakan. Pengenaan pajak pada warga negara harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan perpajakan, agar ada keadilan dan kepastian

---

<sup>77</sup>Bachsan Mustafa, *Sistem Administrasi Negara Indonesia*, (Yogyakarta: Laksbang Pressindo, 2001), hlm. 32-33.

hukum. Di sinilah makna pentingnya pengaturan hukum pajak, satu sisi untuk memberikan jaminan dan perlindungan hukum bagi rakyat dalam memenuhi hak dan kewajibannya. Di sisi lain untuk aparatatur pajak tidak berlaku sewenang-wenang dalam pemungutan pajak. Dengan telah dipedomaninya aturan pajak maka akan dapat mewujudkan pemerintahan yang baik tercermin dari SDM, sikap profesional, kejujuran, dan budaya kerja dari seluruh aparatatur pajak.

Untuk memudahkan pelaksanaan pemungutan pajak, maka dalam hukum pajak dibuatlah ketentuan tentang hukum pajak materiil yang mengatur tentang *tatbestand*, yaitu keadaan nyata yang menyebabkan wajib pajak dikenakan pajak meliputi keadaan hukum, perbuatan hukum, dan peristiwa hukum. Sehingga hukum pajak materiil mengatur subjek pajak, objek pajak, wajib pajak, dasar pengenaan pajak, tarif pajak, masa pajak, dan tahun pajak. Juga diatur hukum pajak formil, yakni mengatur bagaimana cara untuk menegakkan atau melaksanakan hukum pajak materiil. Ketentuan formil itu meliputi pendaftaran, surat pemberitahuan, tempat dan tata cara pembayaran pajak, penagihan pajak secara biasa, penagihan pajak seketika dan sekaligus, penagihan pajak dengan surat paksa, kuasa hukum, pengajuan keberatan, pengajuan banding, dan pengajuan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Hasil dari pemungutan pajak di samping digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan, juga berguna bagi negara dalam melaksanakan fungsi dan tugas utama melindungi segala kepentingan dan hak warga negara, antara lain:

- a. Menyejahterakan dan memakmurkan masyarakat  
Negara yang sukses dan maju adalah negara yang bisa membuat masyarakat yang mandiri dan sejahtera secara umum dari sisi ekonomi dan sosial kemasyarakatan.
- b. Melaksanakan ketertiban  
Untuk menciptakan suasana dan lingkungan yang kondusif dan damai diperlukan pemeliharaan ketertiban umum yang didukung penuh oleh masyarakat.
- c. Pertahanan dan keamanan  
Negara harus bisa memberi rasa aman serta menjaga dari segala macam gangguan dan ancaman, baik yang datang dari dalam maupun dari luar.

- d. Memberikan kepastian hukum dan menegakkan keadilan  
Negara membentuk lembaga-lembaga peradilan sebagai tempat masyarakat meminta kepastian hukum dan menegakkan keadilan dari segala bidang, termasuk bidang perpajakan.<sup>78</sup>

## 2. Fungsi Hukum Pajak

Hukum pajak selain memiliki tugas dan tujuan, hukum pajak juga memiliki fungsi berdasarkan pada asas-asas pengenaan dan pemungutan pajak. Untuk itu secara singkat dapat diuraikan tentang fungsi hukum pajak, antara lain sebagai berikut:

- a. Sebagai dasar pedoman dalam menciptakan sistem pengenaan dan pemungutan pajak, termasuk di dalamnya pengaturan tentang sanksi, memuat landasan yuridis, filosofis, dan sosiologis, serta syarat tambahan yang memenuhi persyaratan administratif, yakni sederhana, mudah dipahami, singkat, efektif, dan efisien.
- b. Memuat pengaturan tentang syarat sebagai objek dan subjek pajak, hak dan kewajiban yang melekat pada wajib pajak maupun pada pemungut pajak serta upaya hukum yang meliputi keberatan pajak, banding pajak, dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.
- c. Bentuk legalitas pembagian beban keuangan pemerintah dari rakyat melalui pajak, yang dituangkan dalam APBN dan APBD, untuk terselenggaranya pemerintahan, pelayanan publik, dan tercapainya kesejahteraan masyarakat.

## D. Sumber Hukum Pajak

Hukum pajak merupakan bagian dari ilmu hukum, maka secara umum setiap bidang hukum sudah pasti memiliki sumber hukum, inilah yang menyebabkan antara bidang hukum yang satu dengan yang lainnya berbeda, misalnya sumber hukum tata negara akan berbeda dengan hukum pidana, hukum administrasi, hukum perdata, dan sebagainya. Secara umum sumber ilmu hukum dapat dikelompokkan menjadi:

1. Peraturan perundang-undangan
2. Kebiasaan

---

<sup>78</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, hlm. 267-268.

3. Traktat
4. Yurisprudensi
5. Doktrin

Pada praktiknya meskipun bidang hukum pajak merupakan bagian dari ilmu hukum, namun tidak semua sumber hukum tersebut menjadi sumber hukum pajak. Karena dalam hukum pajak tidak mengenal sumber hukum tidak tertulis seperti kebiasaan, melainkan hukum pajak hanya mengenal sumber hukum yang tertulis saja.

Secara jelas bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum positif sehingga secara langsung hukum pajak merupakan hukum nasional. Sebagai bagian dari hukum nasional maka hukum pajak pun tunduk pada kaidah hukum pada umumnya, yakni memiliki sumber hukum. Seperti telah disebutkan di atas, hukum pajak hanya mengenal sumber hukum tertulis, salah satunya undang-undang yang merupakan produk hukum yang dibuat dengan persetujuan bersama antara DPR dengan presiden. Di samping itu, hukum pajak juga memiliki sumber hukum materiil, yakni Pancasila, sehingga segala peraturan perundang-undangan tentang pajak mulai dari Undang-Undang Dasar (UUD), undang-undang, sampai dengan peraturan daerah harus menjiwai nilai-nilai yang terkandung dalam Pancasila. Dengan demikian, Pancasila memiliki peranan yang penting sebagai dasar dan pengembangan hukum pajak di masa-masa yang akan datang. Oleh karena itu, keberadaan Pancasila sebagai alat penguji terhadap sumber hukum yang tertulis, apakah terjadi pertentangan atau penyesuaian dengan Pancasila yang dimaksud.<sup>79</sup> Dengan demikian, jelaslah bahwa Pancasila menjadi tolok ukur untuk memvalidasi substansi agar peraturan perundang-undangan pada umumnya dan undang-undang pajak pada khususnya tidak bertentangan dengan jiwa Pancasila.

Dari uraian tersebut di atas, maka jelaslah bahwa yang menjadi sumber hukum pajak yang sifatnya tertulis adalah sebagai berikut:

1. Peraturan perundang-undangan
2. Perjanjian perpajakan
3. Yurisprudensi perpajakan
4. Doktrin perpajakan

---

<sup>79</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 5.

Untuk lebih jelasnya tentang sumber hukum tertulis tersebut dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

## 1. Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 merupakan ketentuan hukum tertulis yang tertinggi dalam hierarki peraturan perundang-undangan. Sehingga yang menjadi landasan konstitusional pemungutan pajak di Indonesia adalah UUD RI 1945, artinya apa pun jenisnya dalam pemungutan pajak harus berdasarkan pada UUD RI 1945. Untuk itu secara konstitusional pengaturan pemungutan pajak secara tegas sebelum amendemen diatur pada Pasal 23 ayat (2) UUD RI 1945, yang berbunyi: “*Segala pajak untuk keperluan negara harus berdasarkan undang-undang*”. Ketentuan ini merupakan asas legalitas yang memberikan dasar pembenaran kepada negara untuk memberikan beban kepada rakyat dalam bentuk pemungutan pajak. Hal demikian sebagai bentuk penegasan, bahwa negara boleh memungut pajak asalkan dipenuhi syarat formalnya, yakni wajib berdasarkan pada undang-undang, sehingga pemungutan pajak yang tidak berdasarkan pada undang-undang adalah batal demi hukum atau dapat dikatakan ilegal atau dikatakan sebagai pungutan liar.

Lebih lanjut sebagai dasar konstitusional pemungutan pajak setelah UUD RI 1945 diamendemen, diatur dengan Pasal 23A UUD RI 1945, yang berbunyi: “*Pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”. Ketentuan ini memiliki sifat asas legalitas sebagai tindak lanjut sebagai perubahan atas Pasal 23 ayat (2) UUD RI 1945. Ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945, memiliki makna yang lebih luas dibandingkan dengan ketentuan sebelumnya, oleh karena ada penegasan tidak saja hanya **pada pajak** yang dalam pemungutannya harus berdasarkan undang-undang, melainkan juga **pungutan lainnya** yang bersifat memaksa. Hal demikian merupakan perkembangan baru dalam sejarah konstitusional hukum ketatanegaraan yang sangat positif dalam pemungutan pajak. Sehingga keberadaan Pasal 23A UUD RI 1945 lebih tegas dan pasti agar apa saja yang bersifat pemungutan yang memberikan beban pada rakyat harus berdasarkan undang-undang, agar tidak terjadi kesewenang-wenangan dalam pemungutannya, serta adanya legalitas dari kehendak rakyat melalui DPR sebagai cerminan kedaulatan rakyat.

Dengan telah diamendemenya Pasal 23A UUD RI 1945, tidak berarti ketentuan undang-undang pajak yang dibentuk sebelum amendemen tidak berlaku, melainkan keberadaan undang-undang pajak masih tetap berlaku. Hal demikian sejalan dengan ketentuan Pasal I aturan Peralihan UUD RI 1945 setelah diamendemen, yang berbunyi: “*Segala peraturan perundang-undangan yang ada masih tetap berlaku selama belum diadakan yang baru menurut Undang-Undang Dasar ini*”. Ketentuan tersebut bertujuan untuk menjaga agar tidak terjadi kekosongan hukum.

Konsekuensi hukum dari segi aspek hukum ketatanegaraan, maka keberadaan undang-undang pajak sebelum UUD RI 1945 diamendemen masih tetap berlaku, namun demikian undang-undang pajak tersebut tidak menutup kemungkinan akan dilakukan perubahan disesuaikan dengan kehendak yang ditentukan dalam Pasal 23A UUD RI 1945. Dengan demikian, perubahan terhadap undang-undang perpajakan mengikuti arus reformasi hukum dan *tax reform* yang sudah ada, sesuai dengan perkembangan hukum yang hidup dalam masyarakat. Hal demikian bertujuan untuk memberikan jaminan dan perlindungan hukum, baik bagi wajib pajak selaku pembayar pajak, maupun kepada petugas pajak selaku pemungut pajak untuk melakukan pembinaan dan pengawasan.

Bentuk implementasi Pasal 23A UUD RI 1945 setelah amendemen, memerlukan penjabaran lebih lanjut dalam bentuk undang-undang sebagai aturan pelaksanaannya, baik aturan pelaksanaannya itu dalam bentuk jenis-jenis pajak undang-undang sektoral, kemudian dituangkan dalam undang-undang pajak materiil maupun ketentuan undang-undang pajak formil. Adapun undang-undang pajak dimaksud adalah sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah untuk yang ketiga kalinya, terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP.
- b. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) sebagaimana telah diubah untuk yang keempat kalinya, terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang UU PPh.
- c. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai (BM), sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1994 tentang UU BM.

- d. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), sebagaimana telah diubah untuk yang kedua kalinya, terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPnBM.
- e. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan (KPB) sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang KPB.
- f. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai.
- g. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) sebagaimana telah diubah untuk ketiga kalinya menjadi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang PDRD.
- h. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPDSP) sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang PPDSP.
- i. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (PENJAK).

Terdapat perbedaan yang mendasar pengaturan yang terdapat dalam Pasal 23 UUD RI 1945, antara sebelum amendemen dengan setelah amendemen. Bunyi Pasal 23 ayat (2) sebelum amendemen, “*Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang*”. Sementara, ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945 setelah amendemen berbunyi: “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”. Ketentuan ini memiliki sifat asas legalitas sebagai tindak lanjut perubahan atas Pasal 23 ayat (2) UUD RI 1945. Bila kita coba bandingkan pengaturan antara ketentuan Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 dengan ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945, maka pengaturan pada Pasal 23A UUD RI 1945 memiliki makna yang lebih luas daripada ketentuan sebelumnya. Di mana ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945 dengan tegas menyebutkan pajak dan **pungutan lain** yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Artinya, menunjukkan bahwa bukan saja hanya jenis pungutan pajak yang wajib diatur dengan undang-undang, melainkan juga retribusi pun atau apa pun jenis pungutannya harus diatur dengan undang-undang. Pengaturan ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945 sebagai

bentuk perubahan dan perkembangan konstitusional ketatanegaraan tentang pajak. Sehingga pengaturan tersebut dirasakan lebih tegas demi mewujudkan kepastian hukum. Inilah bentuk jaminan dan perlindungan hukum oleh negara pada rakyatnya agar tidak terjadi kesewenang-wenangan, termasuk dalam penetapan besarnya pajak maupun di dalam pemungutannya.

Walaupun keberadaan undang-undang pajak sebelum UUD RI 1945 diamendemen masih tetap berlaku, namun demikian undang-undang pajak tersebut tidak menutup kemungkinan untuk dilakukan perubahan disesuaikan dengan substansi yang ditentukan dalam Pasal 23A UUD RI 1945. Dengan demikian, perubahan terhadap undang-undang perpajakan disesuaikan dengan reformasi hukum dan *tax reform* yang sudah ada. Hal demikian bertujuan untuk memberikan jaminan dan perlindungan hukum, baik bagi wajib pajak selaku pembayar pajak, maupun kepada petugas pajak selaku pemungut pajak untuk melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap wajib pajak.

## **2. Perjanjian Perpajakan**

Perjanjian perpajakan memiliki kedudukan dan fungsi yang penting sebagai salah satu dari sumber hukum pajak. Perjanjian perpajakan dapat saja dilakukan oleh dua negara atau lebih dalam bentuk traktat, baik bersifat bilateral maupun multilateral. Untuk itu perjanjian perpajakan merupakan sumber hukum tertulis sebagai perjanjian yang dilakukan oleh dua negara atau lebih. Perjanjian perpajakan bertujuan untuk melakukan pencegahan terjadinya pajak berganda internasional (*international double taxation*) yang dapat merugikan pada wajib pajak karena satu objek pajak dikenakan dua pajak oleh dua negara yang berbeda, sehingga menyebabkan terjadinya pembebanan pajak yang tinggi terhadap wajib pajak. Dengan demikian, perjanjian perpajakan menjadi sangat penting dan memiliki makna yang strategis bagi negara dalam membuat kebijakan perpajakan. Dengan melihat manfaat yang begitu besar bagi wajib pajak, maka sudah saatnya negara ikut berperan aktif dalam memberikan sarana dan perlindungan hukum terhadap beban ganda bagi wajib pajak melalui perjanjian perpajakan.

Meskipun perjanjian perpajakan sebagai salah satu sarana yang bertujuan untuk menghindarkan terjadinya pajak berganda internasional, namun dalam praktiknya pajak berganda itu juga tidak

dapat dielakkan, hal ini terjadi karena masing-masing negara memiliki peraturan pajak yang berbeda-beda dan penggunaan asas atas pajak penghasilan yang tidak sama pula, misalnya kebebasan negara dalam penerapan asas pemungutan, ada yang menggunakan asas domisili, asas sumber, asas kewarganegaraan, dan asas teritorial. Inilah yang menjadi penyebab terjadinya pajak berganda internasional. Guna mengatasi terjadinya pajak berganda internasional maka negara-negara yang berkepentingan melakukan perjanjian penghindaran pajak ganda internasional agar wajib pajak tidak kena pajak berganda.

Pada hakikatnya perjanjian perpajakan bertujuan untuk mencegah terjadinya pajak berganda internasional. Akibat terjadinya pajak berganda akan menimbulkan ketidakadilan. Lebih jauh lagi pajak berganda dapat menghambat transaksi dan lalu lintas ekonomi antarnegara.<sup>80</sup> Dengan perjanjian perpajakan dapat berfungsi untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak dan penyelundupan pajak internasional (*international tax avoidance and tax evasion*). Menurut Jaja Zakaria<sup>81</sup> bahwa fungsi perjanjian perpajakan dari sudut kepentingan negara maju maupun negara yang sedang berkembang adalah sebagai berikut:

- a. Untuk penghindaran pajak berganda (*avoidance of double taxation*) dan pencegahan penyelundupan pajak (*preventive of fiscal evasion*).
- b. Khusus dilihat dari sudut kepentingan negara yang sedang berkembang, untuk mendorong arus penanaman modal, teknologi, keahlian, dan perdagangan ke negaranya.
- c. Khusus dilihat dari kepentingan wajib pajak, adanya suatu kepastian (*certainty*) untuk beberapa hal penting.
- d. Dapat mempermudah dan memperlancar transaksi ekonomi antarnegara sehingga dapat memajukan perdagangan internasional.
- e. Adanya pemecahan mengenai alokasi penghasilan dengan memberikan suatu metode pemajakan yang disederhanakan.
- f. Adanya pembagian penerimaan negara di antara negara-negara yang paling berkaitan dalam pemajakan suatu penghasilan (*sharing of taxation*).

---

<sup>80</sup>Anang Mury Kurniawan, *Tax Treaty: Memahami Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Melalui Studi Kasus*, (Jakarta: Bee Media Indonesia, 2012), hlm. 4.

<sup>81</sup>Jaja Zakaria, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Serta Penerapannya di Indonesia*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2005), hlm. 25.

- g. Adanya pencapaian suatu tingkat pemajakan yang pantas.
- h. Mempertinggi kerja sama antarnegara di bidang teknik, ekonomi, dan kultural.
- i. Menambah pengalaman teknis dan memperluas pengetahuan, khususnya dalam hukum pajak internasional bagi pejabat yang berwenang dari kedua negara yang bersangkutan (pembangunan sumber daya manusianya).

Pelaksanaan perjanjian perpajakan yang sudah dilakukan oleh Pemerintah Indonesia bertujuan untuk memberikan jaminan dan perlindungan hukum bagi wajib pajak yang berada di luar Indonesia. Wujud keseriusan Pemerintah Indonesia dalam mengantisipasi terjadinya pajak berganda, maka dibentuklah Perjanjian Pencegahan Pajak Berganda (P3B), baik dalam hal perjanjian itu bersifat bilateral maupun multilateral. Bentuk implementasi perjanjian perpajakan antarnegara itu untuk pajak penghasilan adalah mengenai tarif atas bunga, dividen, dan royalti yang dibayarkan kepada wajib pajak yang terlibat dalam perjanjian tersebut. Negara-negara yang telah mengadakan perjanjian perpajakan dengan Indonesia, antara lain: Belgia, Belanda, Jepang, Thailand, Inggris, Jerman, Kanada, dan Filipina.

Contoh, kasus yang dikemukakan oleh Jaja Zakaria<sup>82</sup> berdasarkan ketentuan Pasal 26 UU PPh, tarif pemotongan pajak penghasilan atas bunga yang dibayarkan kepada subjek pajak luar negeri adalah sebesar 20% dari bunga bruto. Sementara itu, berdasarkan ketentuan Pasal 11 ayat (2) Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Polandia, besarnya tarif pemotongan adalah 10% dari jumlah kotor bunga. Berdasarkan pada asas hukum *lex specialis derogat legi generalis*, maka yang diberlakukan dalam contoh ini adalah tarif bunga yang tercantum pada Pasal 11 ayat (2) tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Ganda tersebut.

### 3. Yurisprudensi Perpajakan

Salah satu sumber hukum pajak tertulis yang tidak kalah pentingnya adalah yurisprudensi perpajakan. Yurisprudensi perpajakan merupakan putusan hakim di bidang perpajakan, baik itu putusan hakim dalam

---

<sup>82</sup>*Ibid.*, hlm. 53.

lingkup sengketa administrasi melalui pengadilan pajak, peninjauan kembali ke Mahkamah Agung, maupun dalam lingkup hukum pidana perpajakan melalui pengadilan negeri, pengadilan tinggi, terakhir kasasi dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. Yurisprudensi pada hakikatnya merupakan bentuk hukum yang dibuat oleh hakim dalam bentuk putusan yang telah memiliki kekuatan hukum tetap, sehingga putusan hakim itu dapat diikuti oleh hakim lain dalam memutus perkara yang sama. Yurisprudensi dalam hukum modern dewasa ini memiliki kedudukan yang penting, oleh karena bisa saja undang-undangnya tidak lagi sesuai dengan rasa keadilan masyarakat yang berkembang pada saat sekarang, namun dengan adanya yurisprudensi sebagai bentuk produk pemikiran hakim melalui metode penafsiran hukum dan penemuan hukum berdasarkan keyakinan hakim dan rasa keadilan masyarakat, sehingga menghasilkan putusan yang sesuai dengan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat.

Contoh, kasus yang dikemukakan oleh Muhammad Djafar Saidi<sup>83</sup> Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 208.K/TUN/1998, tanggal 22 November 1998. Kaidah hukum dalam putusan tersebut adalah: *“Gugatan atau bantahan wajib pajak terhadap pelaksanaan surat paksa yang diterbitkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing harus diajukan kepada Badan Peradilan Pajak”*. Konsekuensinya selama badan ini belum dibentuk, gugatan atau bantahan tersebut diajukan ke Pengadilan Negeri dan bukan ke Pengadilan Tata Usaha Negara sebagaimana diatur pada Pasal 23 ayat (2) dan Penjelasan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

#### **4. Doktrin Perpajakan**

Hasil pemikiran para ahli yang dituangkan dalam bentuk pendapat para ahli biasanya dikategorikan sebagai doktrin. Doktrin merupakan salah satu dari sumber hukum pajak, untuk dapat dikatakan sebagai doktrin perpajakan, maka tentunya pendapat ahli itu harus masuk dalam lingkup hukum pajak. Praktik menunjukkan doktrin perpajakan dewasa ini boleh dikatakan sangat langka, tidak semua pendapat ahli

---

<sup>83</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 11.

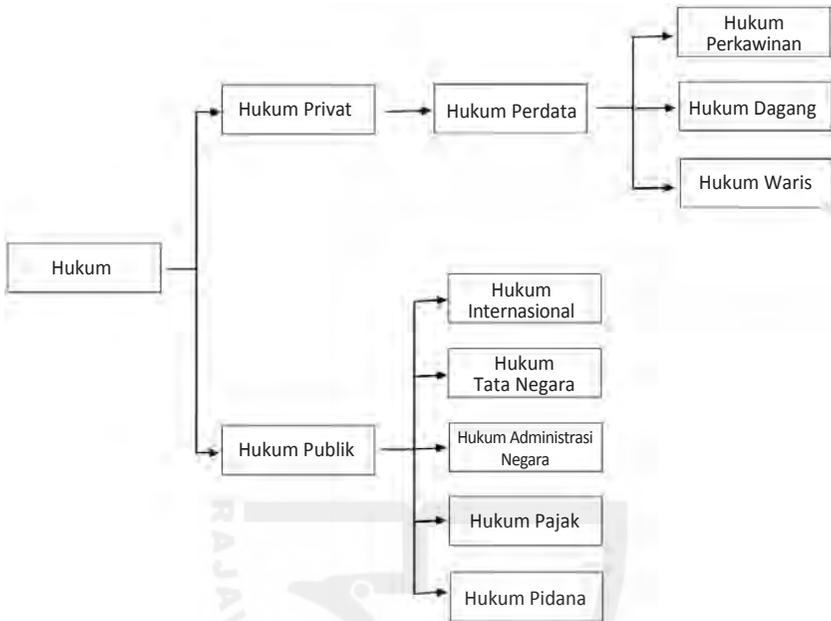
hukum dapat dikatakan sebagai doktrin perpajakan. Doktrin perpajakan memiliki perbedaan karena pada dasarnya hukum pajak memiliki ciri khas yang tidak dimiliki oleh bidang hukum lainnya. Dengan demikian, doktrin perpajakan hanya dapat lahir dari intelektualitas akademisi yang bergelut dan mendalami dalam lingkup hukum pajak.

Doktrin perpajakan merupakan hasil pemikiran dari para ahli hukum pajak, bila dikaitkan dengan perkembangan pemikiran yang bersumberkan dari ahli pikir hukum pajak di Indonesia dewasa ini sangat terbatas, apalagi semenjak meninggalnya Prof. Dr. Rochmat Soemitro masih sulit dicarikan penggantinya. Kelangkaan inilah yang menjadi salah satu faktor penghambat dalam mengembangkan hukum pajak di Indonesia. Meskipun terjadi kelangkaan ahli hukum perpajakan yang dapat memberikan warna pada corak hukum pajak itu sendiri, namun demikian tidak berarti terjadi kemandekan terhadap perkembangan hukum pajak, karena doktrin hanya merupakan salah satu dari sumber hukum pajak, di samping ada sumber-sumber hukum pajak yang lainnya.

## **E. Kedudukan Hukum Pajak**

Hukum pajak memiliki kedudukan sama dengan hukum pada umumnya, sebagai bagian dari hukum positif, maka hukum pajak tidak dapat dilepaskan dari prinsip-prinsip baku yang diikuti oleh hukum pada umumnya. Indonesia sebagai negara bekas jajahan Belanda maka sistem hukum yang dianut pun menggunakan sistem yang ditinggalkan oleh penjajahan Belanda. Belanda adalah salah satu negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental yang bersumberkan pada hukum Romawi. Sistem hukum Eropa Kontinental sering disebut sebagai *civil law system* yang membagi dan memisahkan secara tegas antara hukum publik dengan hukum privat. Hukum publik adalah hukum yang mengatur kepentingan umum atau kepentingan orang banyak, seperti mengatur hubungan antara warga negara dengan negara, contohnya hukum pidana, hukum administrasi negara, hukum tata negara, hukum pajak, hukum internasional, dan sebagainya. Sedangkan hukum privat adalah hukum yang mengatur kepentingan individual, antara individu dengan individu, hubungan antara individu dengan badan hukum, dan antara badan hukum dengan badan hukum, contoh hukum perdata, hukum dagang, hukum waris, dan sebagainya.

Sistematika pembedangan hukum secara umum adalah sebagai berikut:



**Gambar 6.1** Bagan Sistematika Pembidangan Hukum

Sumber: Dibuat oleh Penulis

Berbeda dengan tradisi hukum Anglo Saxon yang biasa disebut dengan *common law system*, misalnya negara Inggris yang tidak mengenal pemisahan dan pembedaan antara hukum publik dan hukum privat, melainkan hanya mengenal satu sistem hukum saja, baik itu perorangan, badan hukum, atau negara tunduk pada satu sistem hukum saja. Oleh karena itu, di negara yang menganut sistem hukum Anglo Saxon tidak mengenal adanya peradilan khusus, seperti di negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental. Indonesia sebagai salah satu negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental sehingga mengenal penggunaan peradilan khusus, antara lain: peradilan umum, peradilan agama, peradilan tata usaha negara, dan peradilan militer. Berbeda halnya dengan negara yang menganut sistem hukum Anglo Saxon, seperti Inggris yang hanya mengenal satu peradilan.

Konsekuensi adanya pembagian dan pemisahan yang ketat antara hukum publik dengan hukum privat pada sistem hukum

Eropa Kontinental (*civil law*), belum menampakkan bahwa hukum pajak merupakan hukum yang berdiri sendiri, terlepas dari hukum administrasi negara. Meskipun demikian keberadaan hukum pajak menurut beberapa pendapat para ahli masih menunjukkan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi negara, di antaranya Bohari menyatakan bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi negara (hukum tata usaha negara).<sup>84</sup> Lebih lanjut Munawir berpendapat bahwa dilihat dari lingkungannya, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, tegasnya anak bagian dari hukum tata usaha negara. Demikian pula Wirawan B. Ilyas yang menyatakan bahwa dalam literatur ternyata hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi, yang merupakan segenap peraturan hukum yang mengatur segala cara kerja dan pelaksanaan serta wewenang dari lembaga-lembaga negara serta aparaturnya dalam melaksanakan tugas administrasi.<sup>85</sup>

Lain halnya dengan Rochmat Soemitro dengan membuat skema bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang menempatkan hukum pajak berdampingan dengan hukum tata negara, hukum administrasi negara, hukum pidana, dan hukum internasional. Dengan skema ini maka menunjukkan bahwa hukum pajak itu bukan merupakan bagian dari hukum administrasi negara, melainkan hukum pajak itu sebagai hukum yang berdampingan dengan hukum administrasi negara. Pendapat yang demikian sebenarnya sudah ada dari pendapat Prof. Adriani yang menghendaki agar hukum pajak merupakan bagian dari ilmu pengetahuan yang berdiri sendiri dengan menggunakan alasan-alasan sebagai berikut: 1) hukum pajak mempunyai tugas yang bersifat lain dari hukum administrasi negara, karena hukum pajak dapat dipergunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian; dan 2) hukum pajak mempunyai istilah-istilah tersendiri untuk lapangan sendiri.

Bila dicermati dari beberapa pendapat tersebut menunjukkan adanya perbedaan pendapat karena melihat hukum pajak dari sudut pandang yang berbeda, di satu pihak hukum pajak sebagai bagian dari hukum administrasi negara karena hukum pajak mengatur hubungan antara rakyat (wajib pajak) dengan pemungut pajak (pemerintah). Pada pihak lain, hukum pajak merupakan hukum yang berdiri sendiri terlepas

---

<sup>84</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 29.

<sup>85</sup>Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya*, hlm. 15.

dari hukum administrasi negara, karena hukum pajak memiliki objek, subjek, dan tugas yang bersifat lain dari hukum administrasi negara. Namun, pemisahan ini belumlah didukung dan dikuatkan oleh alasan-alasan yang secara nalar dapat dibenarkan sebagai kajian ilmiah dari bagian ilmu pengetahuan. Lebih jauh apabila kita telusuri dengan adanya pembaruan hukum pajak (*tax reform*), menunjukkan adanya gejala ke arah pergeseran, di mana hukum pajak merupakan hukum yang berdiri sendiri terlepas dari hukum administrasi negara. Pemisahan antara hukum pajak dengan hukum administrasi negara disebabkan adanya faktor-faktor adalah sebagai berikut:<sup>86</sup>

1. Sumber hukum pajak sudah berbeda dengan sumber hukum administrasi negara.
2. Objek kajian hukum pajak adalah pajak, sedangkan objek kajian hukum administrasi negara adalah ketentuan yang bersegi satu yang ditetapkan oleh pejabat tata usaha negara (administrasi negara).
3. Subjek hukum pajak adalah wajib pajak, sedangkan subjek hukum administrasi adalah pejabat tata usaha negara yang menerbitkan ketentuan yang menimbulkan sengketa.
4. Penyelesaian sengketa pajak merupakan kompetensi absolut pengadilan pajak, sedangkan penyelesaian sengketa administrasi negara merupakan kompetensi absolut pengadilan tata usaha negara.
5. Hukum acara yang digunakan untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah hukum acara peradilan pajak, sedangkan hukum acara yang digunakan untuk menyelesaikan sengketa tata usaha negara adalah hukum acara peradilan tata usaha negara.

Berdasarkan dari uraian di atas dapatlah dikatakan bahwa hukum pajak itu berbeda dengan hukum administrasi negara, baik itu menyangkut tentang sumber hukumnya, objek, subjek, proses penyelesaian sengketa, dan hukum acara yang digunakan. Sehingga bila dicermati lebih lanjut hukum pajak itu substansinya ada aspek ketatanegaraan, administrasi negara, hukum acara, kepidanaan, dan internasional. Hal demikian dapat melahirkan pembedaan hukum tersendiri, misalnya hukum pajak kepidanaan, hukum pajak internasional dan hukum acara perpajakan.

---

<sup>86</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 16.

## **F. Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Lainnya**

Hukum pajak merupakan bidang hukum yang memiliki kekhususan, sehingga dalam praktiknya memiliki hubungan yang erat dengan bidang hukum lain. Hal ini bisa terjadi oleh karena di samping tuntutan perkembangan keilmuan hukum pajak itu sendiri yang begitu cepat, juga kebutuhan negara akan pajak yang begitu besar, sehingga banyak ahli yang memberikan perhatian lebih terhadap hukum pajak. Contohnya, banyak kajian hukum yang membicarakan tentang bagaimana hubungan hukum pajak dengan hukum pidana, hukum pajak dengan hukum internasional, hukum pajak dengan hukum perdata, hukum pajak dengan hukum investasi, hukum pajak dengan otonomi daerah, hukum pajak dengan politik, hukum pajak dengan demokrasi, hukum pajak kepidanaan, hukum pajak dengan ekonomi, hukum pajak dengan hukum acara, dan lain sebagainya. Hal inilah yang menunjukkan adanya dorongan yang kuat akan ketertarikan bidang ilmu lain terhadap hukum pajak. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

### **1. Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Pidana**

Hukum pajak merupakan bagian dari ilmu hukum, persyaratan umum suatu bidang kajian dikategorikan sebagai bagian ilmu maka wajib memenuhi syarat, antara lain: adanya objek tertentu, juga harus memenuhi syarat metode, sistematis, dan universal.<sup>87</sup> Mendasarkan pada hal tersebut syarat hukum pajak sebagai ilmu sudah terpenuhi dengan sempurna, karena hukum pajak memiliki objek, memiliki metode, kajiannya bersifat sistematis, rasional, dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah, dan juga memiliki sifat universal. Lebih lanjut agar keberlakuan hukumnya dapat dipatuhi dan ditaati serta mampu diterapkan secara efektif dalam masyarakat, maka hukum memerlukan alat pemaksa yang dinamakan sanksi. Demikian pula dalam hukum pajak agar hukum pajak dapat dipatuhi oleh wajib pajak maupun oleh pemungut pajak, maka dalam penegakannya memerlukan sanksi pidana. Dengan demikian, hubungan antara hukum pajak dengan hukum pidana adalah sangat erat. Oleh karena itu, pengaturan pemidanaan dalam hukum pajak menjadi bagian yang tidak terpisahkan dalam penegakan hukum pada umumnya.

---

<sup>87</sup>Donald Albert Rumokoy dan Frans Maramis, *Pengantar Ilmu Hukum*, hlm. 22.

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) merupakan salah satu sumber dari hukum pidana (*lex generalis*) di samping ketentuan undang-undang pidana lainnya, ketentuan pemidanaan diberlakukan terhadap mereka yang melakukan tindak pidana pelanggaran ataupun tindak pidana kejahatan. Ancaman pidana sebagaimana yang telah disebutkan tidak saja diatur di dalam KUHP, melainkan juga diatur dalam Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 103 KUHP berbunyi: “Ketentuan-ketentuan dalam BAB I sampai BAB VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain”. Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa ketentuan umum itu berlaku terhadap perbuatan yang oleh ketentuan di luar KUHP diancam dengan sanksi pidana. Dengan demikian, ketentuan yang ada dalam KUHP berlaku juga terhadap tindak pidana perpajakan, sepanjang tidak ditentukan lain dalam undang-undang. Undang-undang perpajakan salah satunya KUP sebagai ketentuan khusus (*lex specialis*) terdapat ketentuan yang mengatur sanksi pidana. Bila dalam praktik terjadi pelanggaran atau kejahatan dalam bidang perpajakan sementara sudah diatur dalam undang-undang perpajakan, maka berlakulah ketentuan yang ada dalam undang-undang perpajakan. Sebaliknya, bila tidak diatur dalam undang-undang perpajakan, maka berlakulah ketentuan umum yang ada dalam KUHP. Hal demikian sejalan dengan asas hukum yang berbunyi “*lex specialis derogat lex generalis*”, di mana ketentuan umum dapat dikesampingkan dengan adanya ketentuan yang bersifat khusus.

Contoh, dalam undang-undang perpajakan KUP diatur tentang ancaman pidana pada Bab VIII Pasal 38 sampai Pasal 43 KUP dan Bab V Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-Undang Bea Materai. Intinya, terdapat ancaman pidana terhadap mereka yang melakukan tindak pidana di bidang pajak, seperti tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, menyalahgunakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), dengan sengaja tidak menyerahkan SPT, dengan sengaja membocorkan rahasia perusahaan, dengan sengaja melakukan penyelundupan pajak, dengan sengaja tidak membayar pajak, dan sebagainya. Namun demikian, tidak semua yang diancam pidana diatur dalam KUP, misalnya tindak pidana penyuapan, bila hal ini terjadi dalam lingkup hukum pajak, maka diberlakukan ketentuan yang diatur dalam KUHP. Pada tataran tertentu

kadang kala ada perbezaan prinsip antara ketentuan yang diatur dalam KUHP dengan ketentuan yang diatur KUP, misalnya dalam hukum pidana pada umumnya dianut prinsip bahwa proses penyidikan sampai penuntutan akan dihentikan apabila tersangka pelaku tindak pidana meninggal dunia, sementara dalam hukum pajak hal seperti itu tidak berlaku. Di samping itu, ada tindak pidana perpajakan yang ancaman hukumannya diatur, baik dalam KUHP maupun KUP, misalnya membuka rahasia jabatan yang diatur pada Pasal 322 KUHP dan Pasal 41 KUP, pemalsuan surat Pasal 263 KUHP dan Pasal 39 ayat (1) KUP, pemberian gratifikasi/hadiah/pemberian. Demikian pula adanya larangan terhadap penggunaan materai tempel yang sudah digunakan yang diatur pada Pasal 260 KUHP dan Pasal 13 Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Materai. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada keterangan di bawah ini:

## 1. Membuka Rahasia/Rahasia Jabatan

### a. Pasal 322 KUHP

- (1) *Barang siapa dengan sengaja membuka rahasia yang wajib disimpannya karena jabatan atau pekerjaannya, sekarang maupun dahulu, diancam dengan pidana penjara paling lama sembilan bulan atau pidana denda paling banyak sembilan ribu rupiah.*
- (2) *Jika kejahatan dilakukan terhadap orang tertentu, maka perbuatan itu hanya dapat dituntut atas pengaduan orang lain.*

### b. Pasal 41 Undang-Undang KUP

- (1) *Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp4.000.000,00 (empat juta rupiah)*
- (2) *Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajibannya atau seorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).*

## 2. Pemalsuan Surat

### a. Pasal 263 KUHP

- (1) *Barang siapa membuat surat palsu atau memalsukan surat yang dapat menimbulkan suatu hak atau pembebasan utang atau*

yang diperuntukkan sebagai bukti dari pada suatu hal, dengan maksud untuk memakai atau menyuruh orang lain memakai surat tersebut seolah-olah isinya benar atau tidak dipalsukan, diancam, jika pemakaian tersebut dapat menimbulkan kerugian karena pemalsuan surat dengan pidana penjara paling lama enam bulan.

(2) Diancam dengan pidana yang sama, barang siapa dengan sengaja memakai surat palsu atau dipalsukan, seolah-olah sejati, jika pemakaian surat itu dapat menimbulkan kerugian.

b. Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang KUP

Setiap orang yang dengan sengaja:

a, b, c, d, dan seterusnya

e. Memperhatikan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar.

f. dan seterusnya.

3. Penggunaan Materai

a. Pasal 260 KUHP

b. Pasal 13 Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985.

4. Menyuap

a. Pasal 209 KUHP

(1) Dihukum penjara selama-lamanya dua tahun delapan bulan atau denda sebanyak-banyaknya Rp4.500,00.

- Barang siapa memberi hadiah atau perjanjian kepada seorang pegawai negeri dengan maksud membujuk dia, supaya dalam pekerjaannya dia berbuat atau menggelapkan sesuatu apa, yang bertentangan dengan kewajibannya.

- Barang siapa memberikan hadiah kepada seorang pegawai negeri oleh sebab atau berhubungan dengan pegawai negeri itu sudah membuat atau menggelapkan sesuatu apa dalam menjalankan pekerjaannya yang bertentangan dengan kewajibannya.

(2) Dapat dijatuhi hukuman pencabutan hak-hak tertentu (jabatan, ABRI) yang disebut dalam Pasal 35 No. 1-4 (KUHP 92, 149, 210, 418a). Pasal ini oleh Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1971 dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi.

5. Menerima Gratifikasi/Hadiah/Pemberian

a. Pasal 418 KUHP

*Pegawai negeri yang menerima hadiah atau perjanjian, sedang ia tahu patut dapat menyangka, apa yang dihadiahkan atau dijanjikan itu berhubungan dengan kekuasaan atau hak karena jabatannya, ....*

b. Pasal 419 KUHP

*Dengan ancaman hukuman selama-lamanya lima tahun di hukum pegawai negeri:*

- (1) *Yang menerima pemberian atau perjanjian, sedang diketahuinya bahwa pemberian atau perjanjian diberikan kepadanya untuk membujuknya supaya dalam jabatannya melakukan atau mengapalkan sesuatu yang berlawanan dengan kewajibannya.*
- (2) *Yang menerima pemberian, sedang diketahuinya bahwa pemberian itu diberikan kepadanya oleh karena atau berhubungan dengan apa yang telah dilakukan atau dialpakan dalam jabatannya yang berlawanan dengan kewajibannya. (Pasal 35, 36, 92, 209, 418, 420, dan 437 KUHP)*

c. Pasal yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Tindak Pidana Korupsi.

## 2. Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Perdata

Membicarakan hukum pajak berarti membicarakan hubungan antara pemerintah sebagai bagian dari hukum publik dan rakyat dalam hal ini wajib pajak sebagai bagian dari hukum privat. Hukum privat adalah hukum yang mengatur kepentingan individu, salah satu bagian hukum privat adalah hukum perdata. Hukum perdata merupakan hukum yang mengatur hubungan hukum antara individu dengan individu, individu dengan badan hukum, atau badan hukum dengan badan hukum. Penyebab adanya individu dikenakan pajak dapat saja terjadi karena hubungan hukum yang bersifat keperdataan. Hubungan hukum keperdataan sering kali menjadi dasar atau menjadi penyebab lahir dan dimulainya pengenaan pajak. Hubungan keperdataan dapat berbentuk, antara lain perbuatan hukum, keadaan hukum, dan peristiwa hukum. Seperti dalam perjanjian jual-beli, terhadap para pihak akan melekat adanya pengenaan pajak. Misalnya, bagi penjual lahan tanah karena

memperoleh penghasilan akan dikenakan Pajak Penghasilan (PPh), dan sebaliknya bagi pembeli karena memperoleh lahan tanah pada saat akan balik nama, maka akan dikenakan Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Keadaan hukum melekat pada subjek pajak yang memiliki objek pajak, misalnya Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Bumi dan Bangunan, dan sebagainya, maka keadaan hukum pemilik mobil/sepeda motor akan dikenakan Pajak Kendaraan Bermotor, demikian juga pemilik tanah dan bangunan akan dikenakan Pajak Bumi dan Bangunan. Peristiwa hukum melekat pada subjek hukum karena sebagai ahli waris maka secara otomatis yang bersangkutan menerima waris pada saat pewaris meninggal dunia, misalnya kedudukan anak sebagai ahli waris bila berkeinginan untuk melakukan balik nama terhadap objek waris, maka terkena pajak BPHTB.

Banyak para sarjana yang berpendapat keterkaitan hukum pajak dengan hukum perdata di samping yang telah disebutkan di atas, juga disebabkan karena hukum perdata merupakan hukum umum (*lex generale*), sedangkan hukum pajak merupakan hukum khusus (*lex specialis*). Penerapan hukum dalam konteks yang demikian, maka akan digunakan asas hukum *lex specialis derogat lex generale*, ketentuan yang bersifat khusus akan mengesampingkan ketentuan yang bersifat umum. Prof. Mr. W.F. Prins dalam bukunya *Het Belastingrecht van Indonesia*, menyatakan bahwa hubungan erat ini sangat mungkin sekali timbul karena banyak digunakan istilah-istilah hukum perdata dalam hukum pajak, dalam hukum pajak walaupun sebagai prinsip harus dipegang teguh, bahwa pengertian-pengertian yang dianut dalam hukum pajak. Misalnya, istilah tempat tinggal atau domisili, telah diatur, baik dalam hukum perdata maupun dalam hukum pajak.<sup>88</sup> Sisi lain menunjukkan banyaknya istilah-istilah yang ada di lapangan keperdataan digunakan pula dalam hukum pajak, antara lain istilah kompensasi dalam hukum perdata yang diartikan memperhitungkan utang-piutang sampai sekecil-kecilnya, istilah ini dikenal juga dalam hukum pajak. Pembebasan utang dalam hukum perdata diartikan sebagai tindakan kreditur untuk membebaskan utang debitur, istilah ini dikenal juga dalam hukum pajak.

Beberapa istilah yang digunakan dalam ketentuan undang-undang, baik dalam lingkup hukum perdata maupun dalam hukum pajak adalah:

---

<sup>88</sup>Andrian Sutedi, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), hlm. 9.

- a. Pasal 17 KUHPerdata yang berbunyi: “*Setiap orang dianggap mempunyai tempat tinggal, atau berkedudukan di Indonesia ditentukan menurut keadaan sebenarnya*”.
- b. Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang PPh, berbunyi: “*Seseorang atau badan berada, bertempat tinggal, atau berkedudukan di Indonesia ditentukan menurut keadaan sebenarnya*”.
- c. Pasal 2 ayat (6) Undang-Undang Nomor Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983, berbunyi: “*Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan seseorang atau suatu badan berada, bertempat tinggal, atau bertempat kedudukan*”.

Berdasarkan dari istilah yang diatur dalam undang-undang di atas, maka dalam praktik istilah yang dipakai adalah istilah yang secara khusus diatur dalam undang-undang perpajakan, sehingga berlakulah suatu asas *lex specialis derogat lex generale*, dengan demikian istilah yang ditentukan dalam KUHPerdata dalam hal pajak ini dapat disimpangi. Pengaruh hukum pajak terhadap hukum perdata akibat dari penggunaan asas *lex specialis derogat lex generale*, maka dalam setiap undang-undang ketentuan yang dianut adalah ketentuan yang khusus sebagaimana telah diatur dalam undang-undang tersebut. Sehingga dalam praktik bila ditemukan ada dalam undang-undang lain mengatur hal yang sama, sedangkan dalam undang-undang pajak mengatur hal itu juga maka ketentuan dalam hukum pajaklah yang berlaku, sehingga dapat mengesampingkan ketentuan yang diatur dalam hukum perdata, contoh:

- a. Pada Pasal 16025 KUHPerdata yang berbunyi: “*Si majikan diwajibkan membayar kepada si buruh upahnya pada waktu yang telah ditentukan*”.
- b. Secara tegas dalam hukum pajak sebelum upah diberikan kepada buruh majikan mempunyai kewajiban untuk memotong dulu pajaknya. Ketentuan yang demikian sebagaimana tercantum pada Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang berbunyi: “*Pemotongan pajak penghasilan sehubungan dengan pekerjaan dan penyeteroran ke kas negara, wajib dilakukan oleh pemberi kerja yang membayar gaji, upah, dan honorarium dengan nama apa pun, sebagai imbalan atas pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai atau orang lain yang dilakukan di Indonesia*”.

### 3. Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Administrasi Negara

Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan antara wajib pajak dengan pemungut pajak (pemerintah). Pemerintah merupakan fungsi pelaksana, pemerintah merupakan pengertian yang abstrak yang baru dapat dilaksanakan oleh pejabat-pejabat yang memegang kekuasaan, atas dasar kewenangan yang diberikan kepadanya dengan mendasarkan pada *freies ermessen*. Sehingga pejabat itu bertindak untuk dan atas nama jabatan atau negara, maka tidaklah boleh melampaui batas kewenangan yang diberikan oleh undang-undang, yang biasa disebut dengan *detournement de voir*. Amrah Muslimin berpendapat bahwa hukum administrasi negara pada hakikatnya mengatur hubungan-hubungan hukum, yaitu antara pejabat (mewakili jabatan) dan rakyat dan antara pejabat dan pejabat.<sup>89</sup> Pendapat ini menunjukkan bahwa yang menjadi subjek dalam hubungan hukum administrasi itu, bisa saja hubungan hukum itu terjadi antara pemerintah dengan rakyat, di mana perbuatan hukum itu dapat mengakibatkan adanya akibat hukum yang melahirkan hak dan kewajiban ataupun sebaliknya. Lebih lanjut menurut Bachsan Mustafa hukum administrasi negara adalah mempelajari perbuatan-perbuatan administrasi negara yang bersifat *publiekrechtelijk*, yaitu perbuatan-perbuatan yang bertujuan mengatur dan memelihara kepentingan-kepentingan umum (publik) seperti memungut pajak.<sup>90</sup> Dengan demikian, berbicara tentang pajak tidak dapat dilepaskan dengan pemerintah yang kedudukannya sebagai pemungut pajak. Pemungut pajak sebagai bagian dari pemerintah, maka sangat terkait erat dengan bidang kajian hukum administrasi negara. Hukum administrasi adalah hukum yang mengatur pemerintah beserta aparaturnya yang terpenting, yakni administrasi negara.<sup>91</sup> Lebih lanjut Philipus M. Hadjon, dkk., dalam bukunya *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, menyebutkan bahwa, “administrasi” sama artinya dengan “bestuur”. Dengan demikian, *administratief recht* disebut juga *bestuursrecht*.

---

<sup>89</sup>Amrah Muslimin, *Beberapa Asas dan Pengertian Pokok tentang Administrasi dan Hukum Administrasi*, (Bandung: Alumni, 1985), hlm. 16.

<sup>90</sup>Bachsan Mustafa, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, (Bandung: Alumni, 1985), hlm. 81.

<sup>91</sup>Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1981), hlm. 11.

*Bestuur* dapat pula diartikan sebagai fungsi pemerintahan, yaitu fungsi penguasa yang tidak termasuk pembentukan undang-undang dan peradilan.<sup>92</sup>

Hukum administrasi yang mengatur tugas pemerintah, tugas pemerintah salah satunya adalah dalam melakukan pemungutan pajak pada rakyatnya. Hubungan yang demikian menunjukkan tentang kedudukan hukum pajak itu berada. Dalam praktik hukum pajak, di mana kapasitas pemerintah memiliki peran khusus sebagai pemungut pajak, sementara di pihak lain rakyat berstatus sebagai subjek pajak dan wajib pajak. Dengan mendasarkan pada hubungan yang demikian maka semakin jelaslah bahwa hubungan antara hukum pajak dengan hukum administrasi negara sangatlah erat.

## **G. Tujuan Hukum Pajak**

Hukum pajak merupakan bagian dari hukum pada umumnya, sehingga hukum pajak pun memiliki tujuan seperti hukum lainnya. Secara umum hukum memiliki tujuan untuk terwujudnya keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum, tujuan hukum tersebut seharusnya tidak saja hanya tertuang dalam bentuk yang tertulis saja, melainkan juga dalam praktik dan pelaksanaannya. Demikian pula hukum pajak sebagai bagian dari hukum positif sudah barang tentu memiliki tujuan, yakni keadilan, kemanfaatan, dan kepastian. Tujuan hukum pajak harus mampu diwujudkan dalam bentuk aturan yang tertulis (undang-undang), karena pengaturan hukum yang berhubungan dengan pajak ini sudah pasti mengatur tentang pemberian beban dari negara kepada rakyat yang disebut dengan pajak. Pembebanan rakyat yang demikian sebelum diputuskan menjadi undang-undang, maka memerlukan beberapa kajian yang mendalam terkait dengan pihak yang dipungut, antara lain: aspek ekonomi, sosiologi, hukum, dan sebagainya. Hal ini penting agar pajak yang nantinya dibebankan kepada rakyat benar-benar memenuhi syarat rasa keadilan, kemanfaatan, dan kepastian.

Pertanyaan yang muncul dalam pengenaan pajak pada rakyat, yakni apakah pengenaan pajak pada rakyat itu telah memenuhi rasa keadilan,

---

<sup>92</sup>Philipus M. Hadjon, *et al.*, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia (Introduction to the Indonesian Administrative Law)*, (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 1994), hlm. 3-4.

kemanfaatan, dan kepastian? Untuk menjawab pertanyaan tersebut tentunya dapat ditelusuri dan dilihat dalam praktik pembentukan perundang-undangan pajak dan pelaksanaan pemungutan pajak. Oleh karena itu, pajak sebagai instrumen keadilan dapat dilihat dari dua sisi:<sup>93</sup>

1. Dari sisi kebijakan pajak, misalnya dengan menerapkan asas keadilan vertikal dan horizontal dalam menentukan beban pajak langsung yang harus ditanggung setiap wajib pajak.
2. Dari sisi belanja/pengeluaran pemerintah.

Prinsip keadilan dalam pemungutan pajak paling tidak harus memenuhi kedua instrumen tersebut, yakni dalam pembentukan aturannya dan dalam pemanfaatannya. Indikator rasa keadilan dalam pemungutan pajak tercermin pada pembebanan pengenaan pajak pada subjek pajak atau wajib pajak, artinya tidaklah semua subjek pajak atau wajib serta-merta dapat dikenakan pajak, walaupun yang bersangkutan memiliki objek pajak. Oleh karena itu, bisa saja yang bersangkutan tergolong memiliki oyek pajak, tetapi belum sebagai objek pajak kena pajak, dengan demikian berarti wajib pajak yang bersangkutan tidak dapat dikenakan pajak. Intinya demi rasa keadilan tidak setiap wajib pajak yang memiliki objek pajak secara otomatis harus dikenakan pajak, tetapi harus melihat pada syarat yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan, misalnya seorang yang bekerja mempunyai penghasilan, tetapi jika yang bersangkutan mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), maka yang bersangkutan tidak termasuk sebagai subjek pajak penghasilan. Apalagi bila wajib pajak sama sekali tidak memiliki objek pajak dan telah dinyatakan pailit. Sehingga sangatlah tidak adil bila wajib pajak tersebut dikenakan pajak. Kemanfaatan sebagai tujuan dari hukum pajak, tercermin dari uang yang bersumber dari pajak yang digunakan untuk membiayai pemerintahan dan pembangunan yang menyentuh langsung hajat hidup orang banyak. Bertujuan untuk menyejahterakan rakyat, sekaligus untuk mengurangi jurang pemisah antara orang kaya dengan orang miskin. Dengan demikian, uang yang bersumber dari rakyat melalui pajak itu, kemudian dikembalikan lagi ke rakyat dalam bentuk pembangunan sarana-prasarana, jalan, jembatan, rumah sakit, dan sebagainya serta

---

<sup>93</sup>Tjja Siauw Jan, *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak*, (Bandung: Alumni, 2013), hlm. 68.

pelayanan kepada masyarakat, maka uang yang bersumber dari pajak itu dinikmati bukan saja oleh wajib pajak, melainkan juga oleh yang bukan wajib pajak. Jadi, pajak telah memberikan manfaat yang sangat besar dan luas bagi seluruh rakyat.

Kepastian hukum sebagai bagian dari tujuan hukum pajak, kepastian hukum merupakan salah satu tujuan dari negara hukum, demikian pandangan yang dikemukakan oleh Radbruch dan Mochtar Kusumaatmadja.<sup>94</sup> Hal demikian juga dikemukakan oleh M. Scheltema sebagaimana dikutip oleh Bagir Manan,<sup>95</sup> bahwa setiap negara yang berdasar atas hukum mempunyai asas utama, yaitu: (a) asas kepastian hukum (*het rechtszekerheidsbeginsel*), (b) asas persamaan (*het gelijkheidsbeginsel*), (c) asas demokrasi (*het democratischebeginsel*), (d) asas bahwa pemerintah dibentuk untuk melakukan pelayanan terhadap masyarakat (*het beginsel van dienende overheid, government for the people*). Asas kepastian hukum, yaitu asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatuhan, dalam setiap kebijakan penyelenggaraan negara.<sup>96</sup> Kepastian hukum pajak tercermin dalam pelaksanaan upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, baik di lingkungan peradilan maupun di luar lingkungan peradilan. Tata cara penyelesaian sengketa pajak di lingkungan peradilan diatur: *pertama*, menyangkut perbuatan pejabat administrasi negara berupa putusan atas penolakan keberatan pajak, pelaksanaan atas penagihan pajak dan gugatan dapat diajukan upaya hukum banding ke pengadilan pajak yang diatur dalam Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan Undang-Undang Pengadilan Pajak. Kedua undang-undang tersebut, antara lain mengatur: syarat, prosedur, dan jangka waktu mengajukan banding, serta tata cara pengajuan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. *Kedua*, tindak pidana perpajakan diatur dalam KUP, KUHP, dan KUHAP. Sedangkan tata cara penyelesaian sengketa pajak di luar lingkungan peradilan, dilakukan melalui lembaga keberatan pajak

---

<sup>94</sup>Mochtar Kusumaatmadja, "Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional", dalam *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*, (Bandung: Pusat Studi Wawasan Nusantara Hukum dan Pembangunan, PT Alumni, 2002), hlm. 5.

<sup>95</sup>Bagir Manan, *Menegakkan Hukum Suatu Pencarian*, (Jakarta: Asosiasi Advokat Indonesia, 2009), hlm. 5.

<sup>96</sup>Tjia Siauw Jan, *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak*, hlm. 65.

(*doleansi*), untuk pajak pusat melalui Direktur Jenderal Pajak dan untuk pajak daerah melalui gubernur, bupati/wali kota, atau Kepala Dinas Pendapatan Daerah. Jadi, intinya untuk adanya kepastian hukum, pajak telah mengatur secara rinci dalam undang-undang perpajakan, termasuk disediakannya sarana untuk melakukan berbagai upaya hukum.





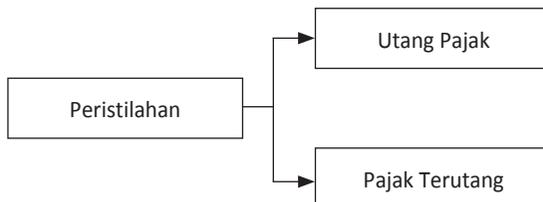
[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## UTANG PAJAK DAN PENAGIHANNYA

### A. Utang Pajak

Peristilahan utang pajak dan pajak terutang pada hakikatnya adalah sama, karena keduanya merupakan bentuk kewajiban yang harus dibayar lunas oleh wajib pajak pada negara atau pada pemerintah daerah, dalam jangka waktu yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan. Praktik menunjukkan bahwa peristilahan tersebut dalam tatanan penggunaannya dijumpai perbedaan dalam pengaturan dan pemaknaannya. Perbedaan tersebut dapat dilihat pada ketentuan pengaturan tentang utang pajak, yakni terdapat dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dan pada Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPDSP).

Makna peristilahan utang pajak dalam UU PPDSP dengan istilah pajak terutang dalam UU KUP dapat dilihat bagan di bawah ini:



**Gambar 7.1** Bagan Peristilahan Utang Pajak dan Pajak Terutang dalam Undang-Undang Perpajakan

Sumber: Dibuat oleh Penulis

Peristilahan pajak terutang yang diatur pada UU KUP memberikan makna adalah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak atau dalam bagian tahun pajak sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Sedangkan istilah utang pajak dapat dijumpai dalam ketentuan UU PPDSF yang memberikan makna adalah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP) atau surat sejenisnya berdasarkan pada peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sebenarnya kedua peristilahan yang digunakan dalam UU KUP maupun UU PPDSF tentang utang pajak ataupun pajak terutang tidak memiliki perbedaan yang substansial, karena perbedaan itu bukan merupakan bentuk perluasan makna, melainkan hanya merupakan ketidaksesuaian dalam penggunaan ataupun pelaksanaannya. UU KUP merupakan ketentuan yang bersifat umum terhadap semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, sedangkan UU PPDSF adalah ketentuan yang bersifat khusus dalam hal penagihan pajak dengan surat paksa. Bila ada dua ketentuan perundang-undangan yang saling berhadapan mengatur hal yang sama dalam hal penerapan hukumnya, maka berlakulah suatu asas hukum "*lex specialis derogat legi generalis*", bahwa aturan khusus dapat mengesampingkan aturan yang bersifat umum.

Asas hukum merupakan bagian yang penting dalam kajian ilmu hukum yang menekankan pada latar belakang penyebab berlakunya suatu hukum. Dengan demikian, asas hukum merupakan pikiran dasar yang bersifat umum dan mendasari atau yang terdapat di dalam atau di belakang peraturan hukum konkret.<sup>97</sup> Sehingga bila dicermati bahwa UU KUP yang mengatur "pajak terutang", ditinjau dari asas hukum merupakan ketentuan yang bersifat umum yang menjadi pedoman bagi undang-undang pajak lain, termasuk UU PPDSF. Sebaliknya, UU PPDSF sebagai ketentuan yang bersifat khusus dalam hal penagihan pajak dengan menggunakan surat paksa dengan istilah "utang pajak". Asas hukum ini perlu dikembangkan lebih lanjut untuk memberikan pemahaman pada wajib pajak atau pemungut pajak dalam penegakan

---

<sup>97</sup>Sudikno Mertokusumo, *Teori Hukum*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, 2012, hlm. 46.

hukum pajak yang bertujuan agar tidak keliru dalam penerapan hukum, salah satunya dalam pelaksanaan penagihan pajak.

Penggunaan istilah “pajak terutang” yang diatur pada UU KUP, dan sebaliknya istilah “utang pajak yang diatur dalam UU PPDSF, bila dicermati dan dibandingkan dari sisi substansi pengaturan dan konsekuensi hukumnya, maka menunjukkan bahwa istilah “utang pajak” memberikan makna yang lebih luas daripada istilah “pajak terutang”, karena makna utang pajak tidak hanya terbatas pada pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, melainkan juga dalam utang pajak itu telah memasukkan unsur sanksi administrasi, berupa bunga, denda, dan kenaikan sebagai satu kesatuan. Artinya, bukan semata-mata hanya sebatas pada utang harus dibayar, melainkan juga di dalamnya sudah termasuk sanksi administrasi. Berdasarkan pada uraian tersebut maka disarankan dalam penagihan pajak akan lebih tepat menggunakan kata “utang pajak” sebagaimana kriteria yang diatur dalam Pasal 1 angka 8 UU PPDSF.

Utang pajak ditinjau dari segi pendekatan hukum merupakan bagian dari perikatan yang akan dapat menimbulkan hak dan kewajiban dari para pihak, dalam hal ini antara wajib pajak dengan pemungut pajak. Sifat utang pajak berbeda dengan utang dalam perikatan biasa, oleh karena dalam utang pajak merupakan bagian dari hukum publik di mana satu pihak adalah wajib pajak (rakyat) pada pihak lain adalah pemungut pajak (negara), konsekuensinya dalam utang pajak bersifat istimewa, sehingga pelunasannya dapat dipaksakan secara langsung dengan cara-cara yang dilindungi oleh hukum pajak.<sup>98</sup> Contoh dalam penagihan pajak dapat dilakukan dengan surat paksa, hal demikian tidak dijumpai dalam penagihan utang biasa. Tindak lanjut penagihan dapat dilakukan penyitaan, kemudian penjualan barang-barang di muka umum, dan bahkan masih dimungkinkan dalam penagihan pajak dengan menggunakan berupa paksaan badan (*gijzeling*).

## **B. Timbulnya Utang Pajak**

Dimulai dengan pertanyaan mulai kapan utang pajak itu ada? Untuk menjawab pertanyaan tersebut perlu dicari dan ditelusuri yang bersumberkan pada doktrin atau pendapat para ahli, yang membicarakan awal waktu permulaan wajib pajak dikatakan memiliki utang pajak. Bila

---

<sup>98</sup>R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, hlm. 109.

dilihat dalam beberapa literatur mengenai hukum pajak yang mengkaji tentang utang pajak, para ahli hukum pajak ditemukan berbeda pendapat, perbedaan pendapat tersebut disebabkan hanya pada cara pandang dengan melihat titik tekan bahasan dari sudut pandang yang berbeda, sehingga hasilnya pun pasti akan berbeda. Dari sisi keilmuan perbedaan pendapat merupakan hal yang biasa, bahkan ini menjadi rahmat untuk pengembangan bidang ilmu pengetahuan hukum pajak pada masa-masa mendatang. Dengan demikian, dapatlah dikatakan bahwa justru dengan perbedaan pendapat tersebut dapat memperkaya bahan sumber hukum pajak formil yang berasal dari doktrin, dengan catatan sepanjang perbedaan pendapat itu bisa diterima oleh para ahli dan praktisi sebagai bagian yang positif dalam pengembangan ilmu hukum pajak.

Dimulainya kapan utang pajak itu ada, undang-undang pajak sendiri tidak pernah memberikan penegasan waktu dimulainya wajib pajak memikul utang pajak, oleh karena itu untuk memberikan penjelasan dimulainya utang pajak, menurut pendapat R. Santoso Brotodihardjo mengatakan timbulnya utang pajak tidaklah selalu dinyatakan dengan jelas di dalam undang-undangnya, pada saat manakah terjadi suatu utang pajak, melainkan dicurahkanlah semua perhatian kepada timbulnya keharusan untuk membayarnya.<sup>99</sup> Hal demikian dapat dimaklumi karena dalam tataran praktik pengaturan ketentuan kewajiban membayar pajak oleh wajib pajak lebih penting daripada mempersoalkan permulaan tentang kapan pajak itu dimulai harus dibayar. Keberadaan utang pajak memiliki sifat khas dan dapat dikatakan istimewa, sebab lahirnya utang pajak bukan karena adanya kesepakatan antara pemerintah dengan wajib pajak, melainkan lahirnya utang pajak berdasarkan ketentuan undang-undang. Sifat khas utang pajak itu dapat dilihat dari cara menentukan siapa-siapa saja yang menjadi debitur, karena pemerintah (kreditur) tidak dapat memilih siapa lagi yang menjadi debiturnya. Rochmat Soemitro<sup>100</sup> mengatakan bahwa utang pajak adalah utang yang timbulnya secara khusus, karena negara (kreditur) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas, siapa yang akan dijadikan debiturnya. Demikian pula sifat keistimewaan utang pajak itu dapat dijumpai dalam hal penagihan, hal demikian sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 19 Tahun

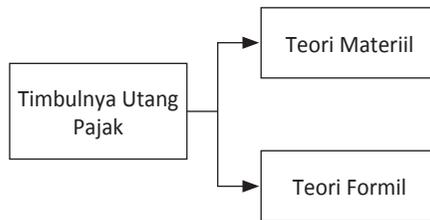
---

<sup>99</sup>*Ibid.*, hlm. 113.

<sup>100</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, (Bandung: PT. Eresco, 1988), hlm. 1-2.

2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, di sana ditegaskan bahwa keberadaan penagihan pajak dengan surat paksa memiliki kekuatan hukum eksekutorial, artinya surat paksa itu memiliki kekuatan hukum sama dengan putusan pengadilan.

Secara teoretis doktrin timbulnya utang pajak dibedakan menjadi 2 (dua) sebagai berikut:



**Gambar 7.2** Timbulnya Utang Pajak

Sumber: Dibuat oleh Penulis

Untuk menjawab pertanyaan mulai kapan utang pajak itu timbul, dapat dilihat melalui 2 (dua) teori yang mendasari timbulnya utang pajak, yakni: *pertama*, teori materiil dan *kedua*, teori formil. Keduanya berangkat dari dasar argumen pemikiran yang berbeda. Sehingga melahirkan tatanan teori yang berbeda pula, perbedaan pendapat ini untuk menentukan mulai kapan lahirnya utang pajak, teori materiil intinya menentukan lahirnya utang pajak setelah adanya undang-undang pajak itu sendiri, sebaliknya teori formil menentukan lahirnya utang pajak setelah adanya campur tangan dari pihak pemerintah dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP). Ditinjau dalam perspektif hukum pajak maka keberadaan kedua teori tersebut memiliki andil yang besar dan penting dalam pengembangan hukum pajak, baik di masa kini maupun di masa-masa yang akan datang.

## 1. Teori Materiil

Penggagas dan pelopor teori materiil adalah Prof. P.J.A. Adriani<sup>101</sup> yang mengatakan bahwa utang pajak timbul mulai adanya *tatbestand*, yakni keadaan nyata yang menyebabkan timbulnya utang pajak meliputi

---

<sup>101</sup>P.J.A. Adriani dalam R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, hlm. 114.

perbuatan-perbuatan hukum, keadaan-keadaan hukum, dan peristiwa-peristiwa hukum. Dengan demikian, utang pajak mulai timbul semenjak dikeluarkannya undang-undang pajak, bukan adanya campur tangan pemerintah dalam bentuk dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP), keberadaan SKP dalam teori materiil berfungsi hanya sekadar untuk melakukan penagihan pajak.

Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dikeluarkan oleh pejabat pajak bukan sebagai syarat lahirnya utang pajak, sebab lahirnya utang pajak itu semenjak adanya *tatbestand* yang diatur dalam undang-undang pajak. Untuk itu fungsi SKP dalam teori materiil adalah:

- a. Dasar penagihan pajak.
- b. Menentukan jumlah utang pajak.

Berkaitan dengan teori materiil, Rochmat Soemitro<sup>102</sup> berpendapat bahwa teori materiil mengelompokkan utang pajak timbul karena undang-undang pajak itu sendiri. Sebab utang pajak secara jelas timbul sejak terbentuknya undang-undang pajak, sehingga tidak perlu adanya campur tangan dari pejabat pajak. Kelemahan teori materiil menyangkut pada saat kapan utang pajak itu timbul, karena tidak dapat diketahui dengan pasti atau belum diketahui dengan pasti berapa besarnya jumlah utang pajak yang harus dibayar, karena tidak semua wajib pajak memahami tentang cara menghitung pajak sebagaimana ditentukan dalam undang-undang pajak.

Bila dicermati dan ditelaah lebih jauh ketentuan dalam undang-undang perpajakan, maka secara jelas bahwa undang-undang perpajakan di Indonesia menganut teori materiil, hal ini terbukti secara tegas yang dituangkan dalam Pasal 12 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: "*Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan*". Kemudian lebih lanjut ditegaskan kembali dalam penjelasannya dikatakan bahwa pada prinsipnya pajak yang terutang pada saat timbulnya objek pajak yang dapat dikenakan pajak.

Beberapa bukti bahwa undang-undang perpajakan Indonesia menganut teori materiil di antaranya dalam ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh), yakni utang pajak penghasilan dimulai pada saat penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dikenakan

---

<sup>102</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 3.

pajak. Untuk kepentingan administrasi perpajakan, maka saat terutang pajak penghasilan adalah:

- a. Pada suatu saat.
- b. Pada akhir masa.
- c. Pada akhir tahun.

Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa, terjadinya utang pajak dalam pajak penghasilan dimulai semenjak wajib pajak memperoleh penghasilan, bukan adanya Surat Ketetapan Pajak (SKP), untuk itulah dengan dimulainya wajib pajak memperoleh penghasilan, maka ada kewajiban bagi wajib pajak untuk membayar lunas utang pajak penghasilan yang diperoleh, sebelum dilakukan penagihan pajak oleh petugas pajak.

Untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dikatakan mulai ada saat utang pajak, yakni pada saat Pengusaha Kena Pajak (PKP) melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan yang dapat dikenakan pajak, antara lain:

- a. Penyerahan barang kena pajak di dalam daerah pabean;
- b. Impor barang kena pajak;
- c. Penyerahan jasa kena pajak di dalam daerah pabean;
- d. Pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- e. Pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- f. Ekspor barang kena pajak.

Lebih lanjut untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), yakni dimulai saat penyerahan barang kena pajak, yang tergolong barang mewah yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak yang menghasilkan barang kena pajak, yang tergolong barang mewah dalam penyerahan di daerah pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya. Dapat juga dikenakan terhadap orang atau badan yang melakukan impor barang kena pajak yang tergolong barang mewah, baik untuk kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus atau yang bersifat insidental.

Untuk Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) juga secara tegas menganut teori materiil, hal ini sebagaimana diatur pada Pasal 96 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, yang berbunyi: *“Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang*

*terutang berdasarkan ... dibayar sendiri oleh wajib pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan*". Hal demikian menunjukkan bahwa dalam pengenaan pajak daerah yang terutang, tidak harus menunggu terlebih dahulu adanya intervensi pejabat pajak daerah (Dinas Pendapatan Daerah) dalam bentuk penerbitan SKP.

Berdasarkan dari uraian di atas, menunjukkan bahwa mulai saat adanya utang pajak pada Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), serta Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), dalam menentukan mulai timbulnya utang pajak menganut teori materiil. Hal ini memberikan arti bahwa hukum pajak dalam menentukan mulai saat terjadinya utang pajak keterlibatan pejabat pajak telah dikurangi dalam sistem perpajakan di Indonesia. Hal demikian juga diikuti dalam menentukan timbulnya utang pajak, pada Undang-Undang Bea Materai, Bea Masuk dan Bea Keluar, serta Undang-Undang Cukai.

Mencermati dari ketentuan berbagai undang-undang pajak di atas, maka semakin jelas bahwa undang-undang perpajakan kita mengikuti teori materiil. Bila teori materiil ini kita hubungkan dengan asas *self assessment*, pada dasarnya telah memberikan keringanan pada petugas pajak dalam melakukan fungsinya, yakni melakukan pembinaan dan pengawasan kepada wajib pajak dalam menjalankan hak dan kewajibannya. Dalam konteks teori materiil untuk timbulnya utang pajak, maka pejabat pajak hanya bertugas melakukan pemeriksaan yang bertujuan untuk menguji kepatuhan terhadap wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Manakala dalam melakukan pemeriksaan kepada wajib pajak, kemudian ditemukan adanya ketidakpatuhan, maka pejabat pajak berwenang untuk menjatuhkan sanksi administrasi atas ketidakpatuhannya tersebut dalam bentuk bunga, denda, dan kenaikan. Dengan demikian, kelebihan teori materiil adalah dapat meringankan pekerjaan pejabat pajak, karena pejabat pajak tidak lagi harus membuat SKP untuk menentukan timbulnya utang pajak bagi wajib pajak. Sedangkan kelemahan teori materiil adalah karena yang menentukan besarnya jumlah utang pajak itu adalah wajib pajak sendiri, padahal tidak semua wajib pajak mengetahui dan menguasai tata cara menghitung pajak sebagaimana diatur dalam undang-undang perpajakan, sehingga sudah barang tentu besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak belum dapat diketahui dengan pasti.

## 2. Teori Formil

Pada dasarnya teori formil itu merupakan kebalikan dari teori materiil. Dalam teori materiil itu utang pajak dianggap mulai ada semenjak adanya intervensi dari pejabat pajak (pemerintah) berupa diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP). Penggagas dan penganjur teori formil adalah Mr. Steinmetz yang mengatakan bahwa timbulnya utang pajak bukan karena undang-undang pajak,<sup>103</sup> melainkan utang pajak itu lahir setelah adanya intervensi dari pejabat pajak dalam bentuk menerbitkan SKP, sebelum dikeluarkannya SKP maka belumlah ada utang pajak. Untuk itulah intervensi dari pejabat pajak mutlak diperlukan untuk menimbulkan terjadinya utang pajak. Dengan demikian, meskipun telah terpenuhinya syarat *tatbestand* dan adanya undang-undang pajak, namun bila pejabat pajak belum menerbitkan SKP maka menurut teori formil belumlah dapat dikatakan adanya utang pajak. Jadi, menurut teori formil utang pajak itu mulai dikatakan ada semenjak adanya perbuatan hukum pejabat pajak dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) kepada wajib pajak. Sehingga dalam teori formil Surat Ketetapan Pajak (SKP) memiliki fungsi yang menentukan untuk timbulnya utang pajak adalah sebagai berikut:

- a. Menimbulkan utang pajak.
- b. Dasar penagihan pajak.
- c. Menentukan jumlah pajak yang terutang.

Lebih lanjut menurut Rochmat Soemitro<sup>104</sup> utang pajak timbul karena undang-undang pajak pada saat pejabat pajak menerbitkan SKP. Dengan demikian, walaupun wajib pajak telah memenuhi syarat subjektif dan objektif yang dapat dikenakan pajak, namun bila belum diterbitkannya SKP oleh pejabat pajak, maka wajib pajak belumlah memiliki kewajiban untuk membayar pajak. Praktik menunjukkan bahwa, baik teori materiil maupun teori formil masing-masing memiliki kelebihan dan kekurangan. Kelebihan teori formil adalah karena yang menghitung dan menetapkan utang pajak itu adalah pejabat pajak, maka sudah barang tentu mereka menguasai serta memahami undang-undang perpajakan, sehingga cara menghitung dan menetapkan besarnya jumlah

---

<sup>103</sup>P.J.A. Adriani dalam R. Santoso Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hlm. 114.

<sup>104</sup>Rochmat Soemitro, *Op. Cit.*, hlm. 3.

utang pajak sudah pasti sesuai dengan undang-undang perpajakan. Sedangkan kelemahan teori formil adalah karena yang menghitung besarnya jumlah utang pajak itu adalah pejabat pajak, maka bisa saja terjadi utang pajak ditetapkan tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, bahkan tidak menutup kemungkinan terjadi penyimpangan, yakni kompromi antara petugas pajak dengan wajib pajak dengan imbalan tertentu. Teori formil ini tidak dapat diterapkan pada pajak tidak langsung karena pajak tidak langsung tidak menggunakan Surat Ketetapan Pajak (SKP), sebaliknya untuk pajak langsung memungkinkan dipergunakan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Dalam sistem perpajakan kita ada pendapat ahli yang mengatakan bahwa teori formil itu hanya digunakan untuk Pajak Bumi dan Bangunan.<sup>105</sup> Hal tersebut diatur pada Pasal 8 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB, bahwa: "*Tahun pajak yang digunakan adalah jangka waktu satu tahun takwim*", sedangkan "*Saat menentukan utang pajak menurut keadaan objek pajak pada tanggal 1 Januari*". Kemudian dalam penjelasan ketentuan Pasal 8 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB, ditentukan bahwa: "*Jangka waktu 1 (satu) tahun takwim adalah dari 1 Januari sampai dengan 31 Desember*", karena tahun pajak dimulai pada tanggal 1 Januari, maka keadaan objek pajak pada tanggal tersebutlah sebagai dasar penghitungan besarnya jumlah pajak yang terutang. Hal demikian bila kita coba membandingkan dengan ketentuan undang-undang perpajakan yang lain, maka dapatlah dikatakan hanya UU PBB-lah yang menganut teori formil.

Untuk lebih jelasnya dapat diberikan contoh sebagai berikut:

- a. Tuan Dadang pada tanggal 1 Januari 2020 memiliki sebidang tanah dengan luas 600 m<sup>2</sup>, di atas tanah tersebut didirikanlah sebuah bangunan dengan luas 200 m<sup>2</sup>, pada tanggal 15 Januari bangunan tersebut terbakar, maka berdasarkan ketentuan Pasal 8 ayat (1) dan (2) UU PBB, utang pajak PBB yang harus dibayar oleh Tuan Dadang pada tahun 2020 adalah tetap tanah dan bangunan, artinya penghitungan PBB-nya adalah tetap tanggal 1 Januari sebelum bangunan itu terjadi kebakaran.
- b. Tuan Davit pada tanggal 1 Januari 2020 memiliki tanah seluas 1.000 m<sup>2</sup>, di atas tanah tersebut belum didirikan sebuah bangunan. Kemudian pada tanggal 28 Januari dilakukan pendataan oleh

---

<sup>105</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 162.

petugas pajak, ternyata di atas tanah tersebut telah didirikan sebuah bangunan dengan luas 300 m<sup>2</sup>, maka berdasarkan ketentuan Pasal 8 ayat (1) dan (2) UU PBB, besarnya jumlah pajak yang terutang pada tanggal 1 Januari hanya sebidang tanah saja, sehingga Tuan Davit baru memiliki kewajiban membayar PBB untuk bangunannya terhitung mulai tahun depan, yakni pada tahun 2021.

## C. Hapusnya Utang Pajak

Pada umumnya sebuah utang dapat dihapuskan manakala sudah dilunasi, prinsip demikian tidak dapat dilepaskan dari ketentuan yang berlaku dalam hukum perikatan. Demikian pula dalam perikatan pajak bahwa utang pajak dapat berakhir dan hapus setelah adanya: pembayaran, kompensasi, kedaluwarsa, pembebasan, dan penghapusan. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

### 1. Pembayaran

Secara langsung utang pajak dikatakan hapus apabila wajib pajak telah melakukan pembayaran ke kas negara. Dengan adanya pembayaran atau pelunasan pajak, maka secara otomatis wajib pajak tidak lagi memiliki utang pajak pada negara. Maksudnya dengan pembayaran adalah dibayar secara lunas dalam bentuk sejumlah uang dengan menggunakan mata uang rupiah yang dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak.<sup>106</sup> Tempat untuk melakukan pembayaran atau pelunasan utang pajak sudah ditunjuk dan ditentukan. Hal demikian sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan, seperti di kantor pos, bank-bank swasta, bank-bank BUMN (misalnya Bank Mandiri, Bank BNI, Bank BTN, dan Bank BRI) ataupun bank BUMD (misalnya Bank Jakarta, Bank Jabar, Bank Riau-Kepri, dan sebagainya).

Pembayaran pajak di samping tunai juga dimungkinkan secara angsuran dan penundaan pembayaran, sesuai dengan persyaratan yang telah diatur dalam undang-undang pajak. Sehingga dalam pelaksanaan pembayarannya memerlukan persyaratan materiil dan formil. Syarat materiil adalah penetapan waktu pembayaran dan besarnya jumlah

---

<sup>106</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, hlm. 213.

angsuran berdasarkan kondisi riil keadaan diri dari wajib pajak. Sedangkan sebagai syarat formilnya berupa administrasi dan prosedural dalam pembayaran pajak oleh wajib pajak. Persetujuan yang dilakukan antara wajib pajak dan petugas pajak dalam bentuk angsuran dan penundaan memiliki kekuatan mengikat bagi kedua belah pihak, sehingga bila salah satu pihak tidak lagi memenuhi syarat sebagaimana yang telah diperjanjikan, maka akan mendapatkan sanksi tertentu. Pada sisi lain, tidak semua pelunasan pajak harus dilakukan dengan menyerahkan sejumlah uang pada kas negara, namun juga ada cara lain, seperti yang diatur dalam Undang-Undang Bea Materai (UU BM). Pengaturan dalam Undang-Undang Bea Materai pajak dibayar dengan tidak menyerahkan sejumlah uang ke kas negara, melainkan dengan cara menggunakan kertas materai (kertas segel) atau materai tempel. Berdasarkan undang-undang tersebut juga penggunaan kertas materai maupun materai tempel hanya dapat digunakan sekali saja tidak dapat digunakan untuk kedua kalinya.

## 2. Kompensasi

Untuk mengakhiri adanya utang pajak di samping dilakukan dengan cara pembayaran, hukum pajak juga mengenal cara lainnya, yaitu dengan kompensasi. Kompensasi terjadi apabila wajib pajak dalam membayarkan utang pajak terjadi kelebihan bayar, maka pada saat yang sama atau saat berikutnya wajib pajak memiliki potensi berkewajiban untuk membayar lagi atas pajak kurang bayar. Kemudian wajib pajak berinisiatif meminta kepada petugas pajak untuk melakukan kompensasi atas kelebihan bayar pajak tahun yang lalu untuk pajak pada tahun sekarang, atau pembayaran atas piutang pajak untuk diperhitungkan sebagai kompensasi (pengurangan pembayaran atau pelunasan bagi utang pajak sejenis di masa lainnya). Dalam praktiknya kompensasi biasa dilakukan melalui penghitungan atas PPN pada setiap masa terutangnya. Apabila wajib pajak setelah melakukan kompensasi masih juga terdapat kelebihan pembayaran pajak, maka kelebihan pembayaran pajak itu sebagai restitusi pajak memungkinkan: *pertama*, dapat diambil kembali oleh wajib pajak. *Kedua*, kelebihan dari pembayaran pajak meminta untuk dikompensasikan lebih lanjut untuk pembayaran pajak pada masa mendatang.

### 3. Kedaluwarsa

Kedaluwarsa pada hakikatnya merupakan bentuk lampau waktu atas waktu lebih dari jangka waktu yang telah ditentukan. Sehingga kedaluwarsa ini ditinjau dari segi hukum dapat menimbulkan hak atau membebaskan dari suatu kewajiban. Agar adanya kepastian hukum maka kedaluwarsa itu telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam konteks hukum pajak, sebenarnya istilah kedaluwarsa itu kurang tepat, lebih tepat dalam hukum pajak mengartikan kedaluwarsa itu pada melampaui batas waktu atas penagihan dari utang pajak, berakibat dengan sendirinya utang pajak menjadi hapus atau tidak dapat ditagih kembali. Sebagai bahan perbandingan terdapat perbedaan pengaturan dan makna antara kedaluwarsa hukum perdata dengan kedaluwarsa hukum pajak, kedaluwarsa dalam hukum perdata diatur pada Pasal 1967 KUHPerdata, yang intinya perikatan utang itu dapat dikatakan kedaluwarsa setelah lewat waktunya dari 30 tahun. Sedangkan kedaluwarsa dalam hukum pajak dikatakan penagihan pajak telah kedaluwarsa apabila sudah lewat waktu dari 5 tahun, sebagaimana diatur pada Pasal 22 ayat (1) Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yang berbunyi: *“Hak untuk melakukan penagihan pajak termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, kedaluwarsa setelah lampau waktu 5 (lima) tahun terhitung sejak penerbitan; STP, SKPKB, SKPKBT, SK Pembetulan, SK Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali”*. Namun, kedaluwarsa penagihan pajak tertanggung apabila:

- a. Diterbitkan surat paksa;
- b. Ada pengakuan utang pajak dari wajib pajak, baik langsung maupun tidak langsung;
- c. Diterbitkan SKPKB sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5); atau SKBKBT sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 ayat (4);
- d. Dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dengan demikian, ketentuan pengaturan dalam hukum pajak tentang kedaluwarsa keberlakuannya berbeda dengan pengaturan yang ada dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata). Sehingga apabila terjadi kedaluwarsa dalam hukum pajak, maka

menggunakan asas hukum *lex specialis derogat lex generalis*, artinya ketentuan hukum yang umum (KUHPerdara) dapat dikesampingkan oleh hukum yang bersifat khusus (KUP).

#### 4. Pembebasan

Pembebasan pajak merupakan salah satu sarana dalam hukum pajak, untuk melepaskan wajib pajak dari tanggungan untuk membayar pajak. Semula dengan *self assessment* wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri besarnya jumlah pajak yang dibayar, namun dengan adanya pembebasan pajak setelah memenuhi syarat dan kriteria tertentu yang diatur dalam undang-undang pajak diberikan fasilitas dan/atau insentif yang berupa pembebasan atas pengenaan pajak jenis tertentu dan untuk jangka waktu tertentu. Bentuk-bentuk pembebasan terhadap pengenaan pajak, antara lain:

- a. Pembebasan pemotongan PPh (SKB PPh);
- b. Pembebasan pemungutan PPN (SKB PPN);
- c. Pembebasan pengenaan pajak atas penanaman modal;
- d. Fasilitas atau insentif perpajakan lainnya, termasuk di dalamnya pembebasan pajak terutang karena memanfaatkan program *tax amnesty* yang diatur melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Secara umum pembebasan pajak itu memiliki tujuan untuk mendorong investasi. Dengan adanya investasi dapat memberikan peluang kerja, alih teknologi, dan dapat memacu pertumbuhan ekonomi masyarakat suatu bangsa. Satu sisi dengan adanya pembebasan pajak dapat memberikan dampak negatif, yakni akan dapat mengurangi pendapatan suatu negara, yang seharusnya masuk ke kas negara, sehingga negara harus bekerja keras untuk mencari penggantinya. Sisi lain dengan adanya pembebasan pajak akan dapat menarik investor untuk menanamkan modalnya dalam suatu negara, sehingga secara langsung akan dapat membuka peluang kesempatan kerja, mengurangi pengangguran, dan memberikan dampak positif terhadap peningkatan *income* per kapita yang pada gilirannya sudah pasti dapat meningkatkan kesejahteraan rakyat.

Pembebasan utang pajak juga dapat digunakan sebagai salah satu alternatif pemerintah sebagai cara untuk memberikan stimulus repatriasi modal yang biasa disebut dengan kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dengan membentuk Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Dalam perspektif hukum, *tax amnesty* mengatur pembebasan pajak terutang atas perolehan penghasilan, harta, dan kekayaan di masa-masa yang lalu. Jadi, harta dan kekayaan wajib pajak yang diperoleh dari penghasilan-penghasilan sebelumnya yang sudah terakumulasi dan tidak dilaporkan melalui SPT, yang berakibat pajak tidak terbayarkan. Dengan adanya *tax amnesty* ini maka wajib pajak dikenakan pajak dengan menggunakan tarif pajak yang baru dengan persentase yang lebih rendah. Dengan adanya *tax amnesty* diharapkan pada wajib pajak yang semula kurang atau tidak patuh hukum dalam membayar pajak, kemudian menjadi patuh dalam membayar pajak. Karena terhadap pajak-pajak yang lalu termasuk sanksi administrasi yang belum dibayarkan, lebih lanjut pemerintah membuat kebijakan untuk memutihkannya.

Satu sisi pengampunan pajak dapat mendorong investor untuk menanamkan modalnya di suatu negara, meskipun pajak bukan satu-satunya faktor pendorong minat investasi.<sup>107</sup> Namun demikian, fakta menunjukkan bahwa investor akan bersedia menanamkan modalnya untuk memilih negara mana yang akan dijadikan tempat investasi, pertimbangan utama adalah pada pengenaan pajak yang kecil atau pembebasan pajaknya pada suatu negara (*tax haven*). Sisi lain dari segi aspek hukum pengampunan pajak (*tax amnesty*) memberikan konsekuensi hukum terhadap 2 (dua) substansi hukum, yaitu legitimasi mengenai tidak memberlakukan terhadap undang-undang yang berlaku, khususnya dalam penerapan sanksi administrasi dan sanksi pidana. Dengan demikian, pemberian insentif terhadap pengampunan pajak pada realisasinya akan menimbulkan berbagai dampak:<sup>108</sup>

- a. Menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmatinya.

---

<sup>107</sup>Armida Alisyahbana, "Insentif Pajak sebagai Daya Tarik Investasi di Indonesia", *Makalah* dalam Seminar Perpajakan, Kerja Sama *Tax Center* Unpad dengan Direktorat Jenderal Pajak, Bandung, 6 September 2007.

<sup>108</sup>Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, (Bandung: PT Refika Aditama, 2013), hlm. 11.

- b. Rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak.
- c. Insentif pajak sebagai subsidi pemerintah akan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan negara dari sektor pajak.

Berdasarkan dari pendapat di atas, maka kebijakan pemerintah akan insentif pajak dengan melalui pengampunan pajak, dapat diambil dengan catatan harus penuh kehati-hatian karena akan memberikan dampak yang cukup luas terhadap ketaatan wajib pajak dan pajak sebagai sumber penting pemasukan uang ke kas negara.

## 5. Penghapusan/Pembatalan

Pada dasarnya penghapusan/pembatalan dapat dilakukan oleh fiskus kepada wajib pajak manakala memenuhi syarat-syarat yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Syarat tersebut adalah dengan dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) atau Surat Tagihan Pajak (STP) oleh fiskus. Namun, setelah dikeluarkannya SKP atau STP diketahui adanya cacat hukum atau kesalahan pada isi maupun prosedur penerbitannya, sehingga SPT dan SKP itu dihapuskan/dibatalkan.

Pada sisi yang lain, pengaturan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) terdapat ketentuan yang menjadi dasar sebagai penyebab dapat dihapuskannya utang pajak, antara lain:

- a. Karena musibah atau bencana alam (*force majeure*), sehingga menyebabkan ketidakmampuan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya.
- b. Wajib pajak telah meninggal dunia bagi wajib pajak perorangan, sedangkan bagi wajib pajak badan terjadi pailit tanpa meninggalkan harta warisan atau kekayaan sehingga tidak lagi dianggap mampu untuk membayar pajak, juga bagi wajib pajak yang tidak lagi dapat diketahui keberadaannya.
- c. Dimungkinkan adanya kebijakan pemerintah melalui pengurangan pajak, penghapusan sanksi perpajakan, maupun adanya pengampunan pajak.

Bila dicermati secara lebih mendalam ada perbedaan antara penghapusan dengan pembatalan pajak. Dalam perspektif hukum jika

penghapusan biasanya diberikan terhadap wajib pajak atas sanksi administrasi yang tidak termasuk pada utang pokok pajak, sebagai konsekuensinya bagi wajib pajak, maka utang pajak yang terdapat pada SKP maupun STP harus tetap dibayar. Sedangkan pada pembatalan pajak diberikan kepada wajib pajak, baik atas pokok pajak maupun sanksi administrasi yang dibebankan kepadanya sesuai dengan syarat yang telah diatur dalam undang-undang perpajakan.

#### **D. Penagihan Pajak dengan Surat Paksa**

Sebagai negara hukum maka penagihan pajak dengan surat paksa memerlukan dasar hukum. Dasar hukum penagihan pajak dengan surat paksa adalah Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dan Surat Paksa. Ketentuan undang-undang memberikan pengertian surat paksa adalah sebagai surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Pengertian biaya penagihan pajak adalah biaya pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, pengumuman lelang, pembatalan lelang, jasa penilai, dan biaya lainnya sehubungan dengan penagihan pajak. Surat paksa dikeluarkan oleh juru sita pajak sebagai akibat wajib pajak atau penanggung pajak tidak melaksanakan kewajiban untuk membayar jumlah utang pajaknya dalam jangka waktu yang telah ditentukan di dalam surat teguran.

Keberadaan surat paksa memiliki arti sebagai dokumen penting yang dikeluarkan oleh pejabat pajak, sehingga sebelum dikeluarkan surat paksa memerlukan ketelitian dan kecermatan karena memiliki akibat hukum yang serius bagi wajib pajak. Dengan demikian, surat paksa sebagai lanjutan pintu masuk pejabat pajak dalam menjalankan kewenangannya secara represif dalam penegakan hukum pajak. Sebelum dilakukan penagihan pajak dengan surat paksa diawali terlebih dahulu dengan diterbitkannya surat teguran, peringatan, dan terakhir surat paksa. Oleh karena tanpa surat paksa tidak mungkin dilakukan tindakan berikutnya berupa penyitaan maupun pelelangan.<sup>109</sup> Untuk itu Kepala Kantor Pelayanan Pajak sebelum menerbitkan surat paksa akan melakukan pengecekan ulang terhadap status utang pajak.

---

<sup>109</sup>Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya*, hlm. 106.

Untuk menjamin adanya kejelasan dan kepastian hukum, baik bagi petugas pajak maupun wajib pajak, maka berdasarkan Pasal 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dan Surat Paksa, maka surat paksa akan diterbitkan apabila:

1. Penanggung pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan surat teguran dan surat peringatan atau surat lain yang sejenis;
2. Terhadap penanggung pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus; atau
3. Penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Dari ketentuan tersebut semakin jelaslah bahwa UU PPDSP memberikan perlindungan dan jaminan hukum kepada wajib pajak, secara umum surat paksa tidaklah boleh diterbitkan sebelum didahului dengan diterbitkannya surat teguran, surat peringatan yang bertujuan untuk mengingatkan kepada wajib pajak untuk melunasi utangnya. Sisi lain juga untuk menghindari adanya tindakan yang berlebihan dari aparat pajak, maka surat paksa baru dapat dilakukan setelah melalui prosedur yang ketat sebagaimana ditentukan dalam UU PPDSP. Karena bila terjadi salah prosedur akan dapat merugikan wajib pajak, walaupun demikian bila terjadi kesalahan prosedur dalam penagihan pajak dengan surat paksa (kesalahan pelaksanaan ketentuan formalnya) oleh aparat pajak, maka wajib pajak dapat melakukan pengajuan upaya hukum berupa gugatan ke pengadilan pajak.

Dalam keadaan tertentu bisa saja surat paksa itu dikeluarkan tanpa terlebih dahulu dilakukan dengan menerbitkan surat teguran, melainkan langsung dengan melalui tindakan penagihan seketika dan sekaligus. Hal ini dapat dilakukan manakala ada alasan tertentu yang dibolehkan oleh UU PPDSP. Pengertian penagihan pajak seketika dan sekaligus adalah tindakan penagihan yang dilaksanakan kepada penanggung pajak tanpa menunggu jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, masa pajak, dan tahun pajak.

Pelaksanaan penagihan seketika dan sekaligus hanya dapat dilakukan manakala memenuhi kriteria sebagaimana diatur pada Pasal 6 UU PPDSP, yakni:

1. Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
2. Penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan atau pekerjaan yang dilakukan;
3. Terdapat tanda-tanda bahwa penanggung pajak akan membubarkan badan usaha atau menggabungkan atau memekarkan usaha, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau yang dikuasainya atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
4. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara; atau
5. Terjadi penyitaan atas barang penanggung pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Mochtar Kusumaatmadja berpendapat bahwa keberadaan hukum berbeda dengan kaidah-kaidah sosial lainnya, yakni bahwa penataan ketentuan-ketentuannya dapat dipaksakan dengan suatu cara yang teratur.<sup>110</sup> Paksaan dalam hukum tidak dapat dilaksanakan sendiri tanpa dasar yang jelas, melainkan harus dilaksanakan sesuai dengan kewenangan yang diatur dengan peraturan perundang-undangan, baik mengenai bentuk, cara, dan tata laksananya dari pihak penegak hukum. Oleh karena itu, dalam negara hukum yang akan melaksanakan penegakan hukum adalah badan atau lembaga yang telah ditunjuk melalui kewenangan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan.<sup>111</sup> Contoh dalam penegakan hukum sengketa pajak dilakukan oleh suatu badan yang namanya pengadilan pajak yang diatur berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Secara umum alat paksa dalam hukum, baru dapat dieksekusi apabila telah melalui proses di peradilan dengan diterbitkannya putusan hakim yang telah memiliki kekuatan hukum tetap, manakala para pihak telah menerima dan tidak lagi melakukan upaya hukum apa pun. Pelaksanaan sebuah putusan dengan eksekusi harus dipatuhi oleh semua pihak. Namun, asas tersebut ada pengecualian, misalnya

---

<sup>110</sup>Mochtar Kusumaatmadja, *Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional*, (Bandung: Bina Cipta, t.t.), hlm. 15.

<sup>111</sup>Efendi Ibnususilo, dkk., "Analisis Yuridis Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dalam Penegakan Hukum Pajak", *Asian Journal of Environment, History and Heritage*, June 2019, Vol. 3, Issue 1, hlm. 77.

dalam kasus-kasus tertentu yang dimungkinkan oleh undang-undang memperbolehkan untuk dilaksanakan eksekusi, padahal putusan belum memperoleh kekuatan hukum tetap sebagaimana diatur pada Pasal 180 ayat (1) HIR atau Pasal 191 RBg yang menyatakan memungkinkan dilaksanakannya putusan terlebih dahulu atau *uitvoer bij voorraad*. Demikian pula eksekusi dapat dijalankan oleh pengadilan terhadap putusan tertentu, misalnya terhadap *grosse* akta baik, *grosse* akta hipotek maupun *grosse* akta pengakuan utang sebagaimana diatur pada Pasal 224 HIR atau Pasal 258 RBg.

Konsep hukum perdata mengatur secara tegas bahwa paksaan baru mungkin dapat dilaksanakan melalui putusan pengadilan. Pelaksanaan tindakan paksa dapat dilakukan terhadap pihak yang dinyatakan kalah dalam perkara berdasarkan putusan hakim yang telah memiliki kekuatan hukum tetap. Hal ini dapat dilakukan bila pihak yang telah dinyatakan kalah (tergugat) tidak bersedia mentaati dan mematuhi putusan hakim secara sukarela, maka dapat dijalankan dengan bantuan kekuatan umum, serta berkaitan dengan menjalankan eksekusi yang bersifat *condemnatoir* (*condemnatoir*), yakni putusan yang amar atau diktumnya mengandung unsur penghukuman. Artinya, eksekusi baru dapat dilaksanakan bila sudah ada putusan hakim dan putusan tersebut telah memiliki kekuatan hukum tetap, sehingga mengikat para pihak, maka berakhirilah sengketa tersebut.

Berbeda halnya dalam sengketa pajak yang terjadi antara wajib pajak sebagai pembayar pajak dengan pemerintah sebagai pemungut pajak. Karena dalam hukum pajak menurut R. Santoso Brotodihardjo, sifat utang pajak pelunasannya dapat dipaksakan secara langsung dengan cara-cara yang dilindungi oleh hukum pajak.<sup>112</sup> Misalnya, dilakukan melalui penyitaan, kemudian disusul dengan penjualan-penjualan barang milik wajib pajak di muka umum, bahkan dalam hukum pajak dimungkinkan untuk melakukan paksaan badan yang dinamakan penyanderaan (*gijzeling*). Hal demikian sangat diperlukan untuk pemerataan beban sebagai bentuk keadilan sosial ekonomi bagi masyarakat.

Jadi, pelaksanaan paksaan dalam pajak dapat dilakukan secara langsung (*parate executie*) dengan tanpa melalui proses pengadilan.

---

<sup>112</sup>R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, hlm. 25.

Dengan demikian, keberadaan paksaan dalam penagihan pajak dapat dilakukan secara langsung. Sebagaimana diatur pada Pasal 7 UU PPDSF yang menyatakan, bahwa surat paksa berkepalanya dengan kata-kata, “DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA”, kata-kata demikian dalam prinsip peradilan walaupun itu bukan dikeluarkan oleh lembaga peradilan, namun hanya sebatas dikeluarkan oleh pejabat pajak dalam bentuk surat paksa memuat titel *executorial*. Maka sebagai konsekuensi hukum adanya putusan yang memuat titel *executorial* memiliki kedudukan sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, sehingga langsung dapat dilaksanakan (*inkrah van gewijsde*) dan tidak dapat ditentang melalui jalan hukum apa pun. Hal demikian sama dengan *grosse* dari putusan hakim dalam perkara perdata yang tidak dapat diminta banding lagi pada hakim atasan.<sup>113</sup> Oleh karena itu, surat paksa dalam hukum pajak ditekankan pada aktivitas penagihan pajaknya, artinya dalam proses dan pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa dapat dilakukan secara langsung dengan tanpa melalui proses peradilan. Dengan demikian, surat paksa langsung dapat dilaksanakan oleh pejabat pajak yang telah ditentukan dalam UU PPDSF tanpa harus terlebih dahulu melalui proses putusan hakim di lembaga peradilan.

Keberadaan surat paksa dapat digunakan untuk penagihan pajak, baik untuk pajak pusat maupun pajak daerah, termasuk denda maupun kenaikan serta biaya penagihan pajak. Langkah lanjut setelah dilakukan surat paksa, maka dapat dilaksanakan penyitaan, pelelangan, dan bahkan penyanderaan. Implementasi penagihan pajak dengan surat paksa dilakukan oleh juru sita pajak pusat untuk pajak pusat, sedangkan pajak daerah dilakukan oleh juru sita pajak daerah. Karena keberadaan surat paksa memiliki kekuatan eksekutorial, maka surat paksa secara umum memiliki kesamaan dengan putusan hakim.

Mengingat surat paksa memiliki kedudukan sama dengan putusan pengadilan, maka dalam penyampaian surat paksa pada penanggung pajak, juru sita pajak memiliki kewajiban untuk membacakan isi surat paksa tersebut, dilanjutkan dengan berita acara penandatanganan surat paksa, sebagai bukti tentang pernyataan bahwa surat paksa telah

---

<sup>113</sup>Moejo Hadi, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak dengan Surat Paksa oleh Juru Sita Pajak Pusat dan Daerah Berdasarkan pada Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2001), hlm. 14.

dilaksanakan sesuai dengan perintah undang-undang. Untuk itu surat paksa memuat minimal beberapa hal, antara lain:

1. Kepala surat dilengkapi dengan nomor surat, disertai tulisan dengan irah-irahan, "Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa".
2. Nama wajib pajak atau penanggung pajak.
3. Pemberian alasan tentang dasar pengajuan penagihan pajak dengan surat paksa.
4. Perintah kepada wajib pajak atau penanggung pajak untuk melakukan pelunasan atas utang pajak, perintah melakukan penyitaan, lelang, bahkan penyanderaan.
5. Penutup dari surat paksa berisi tanggal, nama, dan tanda tangan pejabat pajak yang mengeluarkan surat paksa.

Penyampaian surat paksa oleh juru sita pajak kepada orang pribadi, maka dalam pelaksanaannya ditujukan kepada:

1. Penanggung pajak di tempat tinggal, di tempat usaha, atau tempat lain sesuai dengan ketentuan undang-undang.
2. Orang dewasa di mana bertempat tinggal atau tempat bekerja atau tempat usaha penanggung pajak.
3. Bagi penanggung pajak yang telah meninggal dunia maka digantikan oleh ahli waris terhadap harta warisan yang belum dibagi.
4. Para ahli waris terhadap harta waris yang telah dibagi.

Sedangkan penyampaian surat paksa oleh juru sita pajak kepada badan, maka dalam pelaksanaannya ditujukan kepada:

1. Pengurus, pemegang saham, dan pemilik modal di mana badan tersebut berkedudukan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain yang memungkinkan.
2. Perwakilan dari pimpinan di tempat kedudukan atau tempat usaha badan yang bersangkutan apabila juru sita pajak tidak dapat menjumpai salah seorang sebagaimana dimaksud pada huruf a.

Dalam hal wajib pajak dinyatakan pailit, maka surat pemberitahuan disampaikan kepada hakim komisaris atau badan harta peninggalan, demikian juga dalam hal wajib pajak bubar atau dalam likuidasi maka surat paksa disampaikan kepada orang atau badan yang diberikan tugas

melakukan pembebasan. Jadi, penagihan pajak dengan surat paksa dapat pula disampaikan kepada kurator atau kuasa hukum bagi mereka yang menggunakan jasa pengacara.

**Tabel 7.1** Persamaan antara Putusan Hakim di Pengadilan dengan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa

No.	Putusan Hakim di Pengadilan	Penagihan Pajak dengan Surat Paksa
1.	Penamaan judul “Putusan”, dalam putusan menggunakan nomor perkara.	Penamaan judul, “Surat Paksa” dalam surat paksa menggunakan nomor surat paksa.
2.	Menggunakan irah-irahan yang berbunyi, <b>“DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA”</b> .	Menggunakan irah-irahan yang berbunyi, <b>“DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA”</b> .
3.	Bagian kedua berisi identitas para pihak yang bersengketa.	Bagian kedua berisi identitas penanggung pajak.
4.	Uraian dalam putusan berisi alasan mulai dari ringkasan gugatan, termasuk fakta bukti-bukti di persidangan, keterangan saksi, keterangan ahli, serta keyakinan hakim.	Uraian dalam surat paksa berisi alasan mengenai pengajuan penagihan pajak dengan surat paksa, bukti utang pajak, telah dilakukannya surat teguran, surat peringatan, hingga sampai dikeluarkannya surat penagihan pajak dengan surat paksa.
5.	Amar putusan memuat hak-hak para pihak, kewajiban-kewajiban para pihak, serta posisi hubungan hukumnya.	Amar putusan dalam surat paksa memuat tentang kewajiban untuk melunasi utang pajak, serta konsekuensi hukumnya bila dalam jangka waktu tertentu yang diatur dalam undang-undang tidak ditepati.

Sumber: Dibuat oleh Penulis

## E. Penyitaan

Pengertian penyitaan adalah tindakan juru sita pajak untuk menguasai barang penanggung pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, bahwa penyitaan sebagai bentuk tindak lanjut dari penagihan setelah dikeluarkannya surat peringatan oleh aparat pajak (juru sita pajak), namun wajib pajak tidak melunasi besaran jumlah utang pajak yang menjadi tanggungannya.

Pelaksanaan penyitaan yang dilakukan oleh juru sita pajak disyaratkan sebagaimana diatur dalam Pasal 11 UU PPDSF yang berbunyi: “Pelaksanaan surat paksa tidak dapat dilanjutkan dengan penyitaan sebelum lewat waktu 2 (dua) kali 24 (dua puluh empat) jam setelah surat paksa diberikan”. Berdasarkan dari ketentuan tersebut menunjukkan bahwa surat paksa baru dapat dilaksanakan setelah memenuhi syarat prosedural sebagaimana diatur pada Pasal 2 UU PPDSF, yakni: setelah adanya surat teguran, surat peringatan, serta surat perintah penagihan seketika dan sekaligus. Tujuan dilaksanakannya penyitaan adalah untuk memperoleh jaminan atas pelunasan utang pajak dari penanggung pajak, sehingga dapat meminimalisir penanggung pajak menjual atau memindahtangankan aset kepada pihak lain, yang justru akan dapat merugikan negara. Dengan demikian, maka penyitaan dapat dilakukan terhadap segala aset termasuk barang milik penanggung pajak yang berada di tempat usaha, tempat tinggal, tempat kedudukan badan itu didirikan, juga penguasaan barang yang dikuasai oleh pihak lain atau yang dijamin pada pihak lain sebagai *borg* untuk utang tertentu.

Prinsip pelaksanaan penyitaan oleh juru sita pajak dapat dilakukan terhadap aset penanggung pajak, baik barang bergerak (*lichamelijke zaken*) maupun atas barang tidak bergerak (*onlichamelijke zaken*). Uraian termasuk barang bergerak adalah perhiasan, sepeda motor, mobil, uang tunai, tabungan, deposito berjangka, saldo rekening koran, saham, surat-surat berharga, dan yang sejenisnya, serta obligasi. Barang bergerak milik penanggung pajak yang dikecualikan dari penyitaan adalah:

1. Pakaian dan tempat tidur beserta perlengkapannya yang digunakan oleh penanggung pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya;
2. Persediaan makanan dan minuman untuk keperluan satu bulan berupa peralatan, termasuk yang berada di rumah;
3. Perlengkapan penanggung pajak yang bersifat dinas yang diperoleh dari negara;
4. Buku-buku yang bertalian dengan jabatan atau pekerjaan penanggung pajak dan alat-alat yang dipergunakan untuk pendidikan, kebudayaan, dan keilmuan;
5. Peralatan dalam keadaan yang masih digunakan untuk melaksanakan pekerjaan atau usaha sehari-hari dengan jumlah seluruhnya tidak lebih dari Rp20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah);

6. Peralatan penyandang cacat yang digunakan oleh penanggung pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya.

Sedangkan yang termasuk benda tidak bergerak adalah rumah, tanah, dan kapal dengan isi kotor, tentu sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan.

Prinsip penyitaan dalam hukum pajak terhadap barang penanggung pajak tidak dapat mengubah kepemilikan atas barang sitaan, bahkan memungkinkan barang yang telah disita ditiptkan pada penanggung pajak atau tempat lain. Perlakuan terhadap barang sitaan pemilik masih diberikan kesempatan untuk menggunakan atau memanfaatkan barang tersebut, asalkan barang tersebut tidak dialihkan hukumnya kepada pihak lain. Sebab tindakan merusak, menghilangkan, memindah-tangankan kepada pihak lain atas barang sitaan dapat dikenakan pidana sebagaimana telah diatur pada Pasal 231 KUHP.

Atas barang yang telah disita, penanggung pajak dilarang melakukan perbuatan-perbuatan yang mencakup hal-hal sebagai berikut:

1. Memindahkan hak, memindahtangankan, menyewakan, meminjamkan, menyembunyikan, menghilangkan, atau merusak barang yang telah disita.
2. Membebani barang tidak bergerak yang telah disita dengan hak tanggungan untuk pelunasan utang tertentu.
3. Membebani barang bergerak yang telah disita dengan fidusia atau digunakan untuk pelunasan utang tertentu.
4. Merusak, mencabut, atau menghilangkan segel sita atau salinan berita acara pelaksanaan sita yang telah ditempel pada barang sitaan.

Pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa memiliki keterkaitan erat dengan sita dan lelang, oleh karena bila penanggung pajak telah diberikan teguran dilanjutkan dengan peringatan, namun penanggung pajak tetap tidak melunasi utangnya, maka dapat dilanjutkan dengan penyitaan. Walaupun demikian, bila penanggung pajak tidak dapat menyetujui atas pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa, sita, dan lelang, baik secara materiil maupun formil maka penanggung pajak dapat mengajukan gugatan ke pengadilan pajak. Pengajuan gugatan dapat dilakukan dalam jangka waktu 14 hari setelah diberitahu atau diterimanya surat paksa, sita, dan lelang. Untuk itu surat

sita dihitung sejak dibuatnya berita acara pelaksanaan sita, sedangkan untuk lelang dihitung sejak pengumuman lelang. Oleh karena itu, lelang tidak dapat dilaksanakan sebelum lewat waktu 14 hari semenjak dilakukannya pengumuman lelang. Namun, apabila penanggung pajak dalam jangka waktu 14 hari, penanggung pajak tidak melakukan upaya hukum dengan mengajukan gugatan ke pengadilan pajak, maka waktu pengajuan gugatan dianggap gugur. Pengajuan gugatan tidak menunda bagi penanggung pajak untuk melakukan pembayaran pajak.

## **F. Penyanderaan (*Gijzeling*)**

Penyanderaan sebagai salah satu bentuk dari penegakan hukum pajak, walaupun dalam praktiknya masih menimbulkan pro dan kontra dari para praktisi hukum. Penyanderaan adalah pengekangan untuk sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Penyanderaan merupakan bentuk penerapan sanksi terakhir dalam penagihan pajak. Landasan hukum penyanderaan adalah Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi dalam Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Bila dicermati dalam bidang hukum lain, misalnya hukum pidana tidak mengenal istilah penyanderaan. Oleh karena itu, penyanderaan hanya dikenal dalam lingkup hukum pajak, hal ini dimaksudkan sebagai langkah represif terhadap penanggung pajak agar segera melunasi utang pajaknya. Sisi lain secara psikologis penyanderaan bagi penanggung pajak merupakan bentuk beban moral yang sangat berat dan memalukan. Sebab yang dipertaruhkan adalah nama baik dan kepercayaan, seorang pengusaha akan dipercaya oleh pihak lain manakala kejujuran tertanam pada dirinnya. Sebaliknya, bila kejujuran sudah tidak ada pada dirinya maka pihak lain akan sulit untuk mempercayainya, bahkan pihak lain akan mengatakan pada negara saja tidak jujur apalagi pada pihak lain. Untuk menghindarkan terjadinya kesewenang-wenangan dalam melaksanakan penyanderaan maka penanggung pajak hanya dapat dilakukan penyanderaan apabila telah memenuhi 2 (dua) syarat, yakni:

1. Syarat kuantitatif, yaitu apabila penanggung pajak mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah); dan

2. Syarat kualitatif, yaitu syarat mengenai diragukannya iktikad baik penanggung pajak yang bersangkutan dalam melunasi utang pajaknya. Misalnya, penanggung pajak menyembunyikan harta kekayaannya sehingga tidak cukup harta yang dapat dijadikan jaminan pelunasan utang dan biaya penagihan pajak.

Istilah penyanderaan bila ditelisik dalam peraturan perundang-undangan kita yang lain secara jelas diatur pada Pasal 209 sampai dengan Pasal 214 Reglemen Indonesia yang Diperbarui (RIB/HIR) serta Pasal 242 sampai dengan Pasal 258 Reglemen Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura (RBg) sebagai satu lembaga yang timbul dalam hubungan hukum perdata, yakni hubungan hukum yang terjadi antara kreditur dengan debitur yang tidak dapat memenuhi kewajiban yang telah disepakati bersama, maka dapat disandera melalui proses gugatan ke pengadilan negeri oleh pihak kreditur. Namun, dalam praktiknya tindakan penyanderaan tidak pernah dapat dilaksanakan karena adanya Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 Tahun 1975 yang memerintahkan pada para ketua pengadilan dan hakim untuk tidak lagi mempergunakan peraturan penyanderaan sebagaimana diatur dalam HIR maupun RBg, hal demikian bertentangan dengan prinsip-prinsip kemanusiaan. Atas dasar surat edaran tersebut maka kemudian Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) juga mengeluarkan Surat Edaran No. 06/PJ.4/1979 tanggal 6 November 1979 dengan membekukan pelaksanaan penyanderaan.

Secara yuridis bila dicermati keberadaan dan kedudukan surat edaran dalam hierarki peraturan perundang-undangan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, tidak termasuk di dalamnya. Apalagi sebuah surat edaran mencabut apa yang diatur dalam undang-undang (HIR/RBg), di mana undang-undang memiliki kedudukan lebih tinggi daripada surat edaran. Dengan demikian, ditinjau dari asas hukum, maka keberadaan surat edaran itu dengan sendirinya batal demi hukum. Dapatlah dimengerti bahwa keberadaan surat edaran tidaklah sesuai dengan rasa keadilan dan bertentangan dengan prinsip kemanusiaan, juga secara yuridis bertentangan dengan asas hukum. Apalagi jika penyanderaan dikenakan kepada wajib pajak yang sudah dinyatakan pailit yang tidak lagi memiliki harta untuk melunasi utang pajaknya.

Kondisi yang berbeda antara dasar pertimbangan dikeluarkannya surat edaran MA yang lama dengan diterbitkannya kembali Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) No. 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan yang mencabut SEMA No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 Tahun 1975, yang memberikan penegasan bahwa pembekuan lembaga sandera dipandang tidak sesuai lagi dengan keadaan dan kebutuhan hukum saat ini, karena didasarkan pada pertimbangan dan alasan, yakni dalam kerangka penegakan hukum dan keadilan demi kelangsungan pembangunan dan kemandirian bangsa.

Salah satu bagian penting dari PERMA No. 1 Tahun 2000, mengatur bahwa lembaga paksa dapatlah dilakukan asalkan memenuhi 2 kriteria:

1. Utang debitur sekurang-kurangnya sebesar Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
2. Debitur punya iktikad tidak baik untuk melunasi utangnya. Iktikad tidak baik di sini adalah debitur yang mampu, tetapi tidak mau memenuhi kewajibannya untuk membayar utangnya.

Menurut Wirawan B. Ilyas ada dua hal yang menarik dari peraturan MA tersebut,<sup>114</sup> adalah sebagai berikut:

1. Adanya penegasan perbuatan hukum debitur, penanggung atau penjamin utang yang tidak memenuhi kewajibannya untuk membayar kembali utang-utangnya, padahal ia mampu untuk melaksanakannya, merupakan pelanggaran hak asasi yang nilainya lebih besar daripada pelanggaran hak asasi atas pelaksanaan paksa badan terhadap yang bersangkutan. Penekanan di sini adalah bagi mereka yang mampu, tetapi tidak melunasi kewajiban.
2. Adanya istilah *imprisonment for civil debt* yang memberi kesan terjadinya intervensi hukum pidana bagi bagian hukum publik terhadap masalah perdata (utang-piutang).

Dalam bidang perpajakan lembaga penyanderaan dilaksanakan berdasarkan pada surat perintah penyanderaan yang diterbitkan oleh pejabat kepala KPP (kepala KPPBB), dengan syarat memperoleh izin terlebih dahulu secara tertulis dari Menteri Keuangan terhadap penagihan pajak pusat, sedangkan untuk pajak daerah melalui gubernur

---

<sup>114</sup>*Ibid.*, hlm. 126.

selaku kepala daerah. Batas waktu lamanya penyanderaan adalah paling lama 6 (enam) bulan terhitung sejak penanggung pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan, lama penyanderaan dapat diperpanjang selama-lamanya 6 bulan. Pada prinsipnya surat penyanderaan memuat sekurang-kurangnya adalah:

1. Identitas penanggung pajak;
2. Alasan penyanderaan;
3. Izin penyanderaan, lamanya penyanderaan; dan
4. Tempat penyanderaan.

Dengan dilakukannya penyanderaan terhadap penanggung pajak maka segala biaya yang timbul sebagai akibat adanya penyanderaan, seperti biaya penangkapan, biaya hidup selama dalam penyanderaan di rumah tahanan negara, dibebankan pada penanggung pajak yang disandera dihitung sebagai biaya dalam penagihan pajak.

Meskipun penanggung pajak dilakukan penyanderaan, namun penanggung pajak tetap memiliki hak-hak yang melekat yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan, hak-hak tersebut adalah sebagai berikut:

1. Melakukan ibadah di tempat penyanderaan sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing.
2. Memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
3. Mendapatkan makan yang layak, termasuk menerima kiriman dari keluarga.
4. Menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas.
5. Memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya penanggung pajak yang disandera.
6. Menerima kunjungan dari keluarga dan sahabat, dokter pribadi atas biaya sendiri, dan rohaniwan.

Bilamana penanggung pajak merasakan dalam hal penyanderaan menganggap dirinya diperlakukan tidak sesuai dengan prosedur yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan, maka penanggung pajak dapat mengajukan sanggahan dan menganggap bahwa perintah penyanderaan tersebut adalah tidak sah. Sanggahan

tersebut dapat diajukan secara tertulis ke hakim pengadilan negeri di mana penanggung pajak bertempat tinggal.

Penanggung pajak yang disandera dapat dilepaskan apabila telah memenuhi syarat yang ditentukan dalam ketentuan aturan perundang-undangan sebagaimana diatur pada Pasal 34, yaitu:

1. Apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas;
2. Apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam surat perintah penyanderaan itu telah terpenuhi;
3. Adanya putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap; atau
4. Berdasarkan pertimbangan tertentu dari menteri atau gubernur kepala daerah.



## FUNGSI PAJAK, JENIS PAJAK, DAN SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK

### A. Fungsi Pajak

Pajak sebagai bagian dalam hidup bernegara memiliki fungsi yang besar dan menentukan untuk kelangsungan hidup dan mengatur tatanan masyarakat di luar pajak. Belanja pembiayaan untuk pengeluaran negara membutuhkan pendanaan yang besar, di sinilah pentingnya fungsi pajak dalam kehidupan bersama. Dalam kehidupan bersama, baik masyarakat yang masih sederhana maupun masyarakat modern, sudah pasti memiliki kepentingan bersama yang harus dicukupi kebutuhannya secara bersama-sama. Jadi, pemenuhan kebutuhan bersama itu dipikul oleh setiap individu secara bergotong royong. Oleh karena itu, tidaklah mungkin ada masyarakat dalam artian luas negara tanpa ada individu, demikian pula sebaliknya tidaklah mungkin ada individu yang dapat hidup tanpa ada masyarakat (negara), keduanya dapat dibedakan, tetapi tidak dapat dipisahkan dan memiliki nilai ketergantungan antara yang satu dengan yang lainnya. Dengan demikian, jelaslah bahwa negara, pajak, dan masyarakat sebagai bagian yang tidak dapat dipisahkan. Lebih lanjut secara garis besar fungsi utama pajak dibedakan menjadi dua, yakni: fungsi *budgetair* (anggaran) dan fungsi *regulerend* (mengatur).

## 1. Fungsi *Budgetair* (Anggaran)

Dalam fungsi ini pajak yang berfungsi sebagai alat untuk memasukkan uang (dana) yang sebanyak-banyaknya ke kas negara. Fungsi ini dilakukan oleh pemerintah sebagai satu-satunya instrumen untuk menarik dana dari masyarakat atau dana dari investor dalam negeri maupun investor luar negeri. Untuk itu dibuatkanlah kebijakan dari pemerintah melalui intensifikasi maupun ekstensifikasi dalam mengumpulkan dana dari masyarakat tersebut. Fungsi semacam ini kiranya sudah dikenal sejak lama, bahkan ada yang menyebut sejak zaman purbakala.<sup>115</sup> Di negara-negara berkembang fungsi *budgetair*, sebagai fungsi prioritas negara untuk membiayai pengeluaran penyelenggaraan negara.

Semenjak Indonesia merdeka tanggal 17 Agustus 1945 hingga tahun 1993, pajak belumlah menjadi andalan utama pemasukan uang ke kas negara, karena pada waktu itu sumber kekayaan alam, khususnya minyak bumi dan hutan masih sangat melimpah, sehingga pendanaan pengeluaran negara dalam APBN mampu ditopang secara penuh dari kekayaan alam tersebut. Seiring berjalannya waktu sumber kekayaan alam sebagai sumber yang tidak dapat diperbarui untuk pendanaan pengeluaran negara, maka mulai tahun 1983 sumber penerimaan negara melalui pajak sudah mulai digarap sebagai sumber utama pendanaan negara, ditandai dengan lahirnya *tax reform*, artinya pembaruan dalam undang-undang perpajakan (hukum pajak). Langkah maju dibentuknya undang-undang perpajakan nasional oleh DPR bersama presiden, dalam bentuk undang-undang perpajakan yang dijiwai oleh Pancasila dan UUD 1945. Undang-undang yang dimaksud adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

## 2. Fungsi *Regulerend* (Mengatur)

Fungsi *regulerend* adalah fungsi pajak yang letaknya di luar bidang keuangan yang digunakan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan tertentu yang dikehendaki, baik bidang ekonomi, sosial, budaya, dan politik. Fungsi mengatur dilakukan untuk mengarahkan masyarakat ke arah tujuan yang dikehendaki. Sehingga dalam fungsi mengatur ini pajak digunakan secara terencana dan terukur untuk dapat mendorong

---

<sup>115</sup>Chaidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, hlm. 134.

dan mengendalikan berbagai kegiatan masyarakat agar dapat sesuai dengan rencana pemerintah untuk membawa masyarakat ke arah yang lebih baik. Oleh karena itu, pemerintah dalam menjalankan fungsi mengatur, dilihat dari segi penerimaan justru tidak memberikan keuntungan atau tidak memasukkan uang. Namun sebaliknya, dari sisi perilaku masyarakat pajak dapat digunakan sebagai sarana untuk mencegah dan menjauhkan kegiatan masyarakat yang bersifat negatif, baik pada masa kini maupun pada masa-masa yang akan datang. Dalam fungsi mengatur misalnya, pelaksanaan pemungutan pajak dikatakan gagal apabila mendatangkan/memasukkan uang yang banyak ke kas negara/daerah. Hal demikian berbanding terbalik dengan fungsi *budgetair*. Namun sebaliknya, bila pemungutan pajak dari jenis pajak tertentu mendatangkan/memasukkan uang sedikit ke kas negara/daerah, atau dengan 0% (nol persen) maka fungsi mengatur pajak dianggap berhasil. Contohnya cukai minuman keras, bila penerimaan dari sektor cukai minuman keras kecil bahkan nol rupiah, malah justru pemerintah dikatakan berhasil. Hal ini karena pemerintah mampu mengendalikan perilaku masyarakat dalam mengonsumsi minuman beralkohol tinggi yang memiliki dampak sosial yang luas bagi tatanan kehidupan masyarakat, meskipun dilihat dari sisi penerimaan sangatlah tidak menguntungkan bagi negara/daerah. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada uraian fungsi *regulerend* pajak bisa dalam bidang ekonomi, sosial, dan kultural (budaya) sebagai berikut:

### **a. Bidang Ekonomi**

Dalam hal pemerintah menghendaki adanya perlindungan dan jaminan kelangsungan hidup industri dalam negeri agar tidak terjadi gulung tikar, maka bisa saja pemerintah membuat regulasi tentang pajak berkaitan dengan industri dalam bentuk aturan yang diarahkan pada pemenuhan target tertentu yang dikehendaki oleh pemerintah. Contoh, dengan menaikkan tarif besaran tertentu terhadap produk industri tertentu dari luar negeri yang memiliki kesamaan jenis. Kebijakan seperti ini dapat menguntungkan pelaku industri dalam negeri, sehingga pada akhirnya memberikan dampak positif terhadap produk industri dalam negeri yang mampu bersaing dengan produk dari luar negeri. Dijalankannya fungsi *regulerend* terhadap produk luar negeri atas jenis barang tertentu tentunya berdampak terhadap harga barang produk luar akan lebih

tinggi, sementara produk barang yang sama dalam negeri lebih murah. Hal demikian berdampak pada produk dalam negeri yang menjadi lebih murah di pasaran. Contoh lain, pada masa Orde Baru pemerintah pernah melaksanakan fungsi *regulerend* di bidang perpajakan dalam bentuk pemberian insentif yang besar terhadap investor dalam negeri maupun luar negeri yang mau menanamkan modalnya di Indonesia, misalnya di Batam. Pemberian insentif dalam bentuk (pajak) akan dapat menarik dan mendorong para investor untuk menanamkan modalnya di Indonesia. Kebijakan seperti ini dilihat dari jangka pendek berpengaruh terhadap penerimaan negara, namun untuk jangka panjang sangat menguntungkan bagi negara termasuk rakyat, yakni makin terbukanya peluang kerja yang dapat mengurangi jumlah pengangguran.

Pada negara berkembang bahwa fungsi *regulerend* dalam bidang pajak masih perlu mendapatkan perhatian, karena kenyataan dalam kehidupan masyarakat problematik sosial serta munculnya fenomena ketidakadilan sehingga ketimpangan sosial dijumpai di mana-mana. Oleh karena itu, fungsi *regulerend* di bidang perpajakan masih relevan untuk dijalankan, salah satunya penerapan tarif yang tinggi (*tarif progresiviteit*), namun demikian pengenaan tarif yang tinggi perlu dilakukan secara hati-hati dan selektif serta perlu adanya berbagai kajian, karena hal ini akan dapat memberikan dampak yang luas dalam berbagai sektor kehidupan. Dengan demikian, dalam penerapan *tarif progresiviteit* diperlukan berbagai pertimbangan, yakni:<sup>116</sup> *pertama*, karena dalam negara yang sedang membangun, kenyataan membuktikan bahwa hampir seluruh tabungan masyarakat (*saving*) berasal dari mereka yang memiliki penghasilan tinggi, sehingga penerapan pajak dengan tarif yang tinggi, dapat berakibat negatif terhadap pembangunan itu sendiri. Secara ekonomi dapat dimengerti bahwa penerapan tarif yang tinggi dapat berakibat berkurangnya tabungan masyarakat yang sementara ini masih diperlukan untuk pembangunan. *Kedua*, tindakan tersebut hendaknya jangan menjadi wujud mengambil sebagian pendapatan mereka yang berpenghasilan tinggi hanya untuk memuaskan mereka yang berpenghasilan rendah, dengan tanpa mempertimbangkan asas keadilan.

---

<sup>116</sup>Pande Radja Silalahi dalam Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2004), hlm. 137.

## **b. Bidang Sosial**

Untuk mengurangi atau meniadakan tumbuh kembangnya ketimpangan sosial yang terjadi dalam masyarakat, maka pemerintah dapat melakukan antisipasi dengan membuat kebijakan dengan mengimplementasikan fungsi *regulerend* pajak dalam masyarakat. Fungsi tersebut dilakukan salah satunya dengan cara upaya mengurangi jurang pemisah antara si kaya dengan si miskin yang akan dapat menimbulkan gangguan sosial. Misalnya, hidup bermewah-mewahan dengan memamerkan hidup glamor, rumah mewah, mobil mewah, serta barang-barang mewah. Pemerintah dapat melakukan upaya pengendalian perilaku masyarakat dengan cara mengoptimalkan fungsi *regulerend* di bidang pajak dengan cara mengenakan pajak yang tinggi terhadap rumah mewah atas Pajak Bumi dan Bangunannya (PBB), mobil mewah atas Pajak Kendaraan Bermotor (PKB), serta barang-barang mewah akan terkena Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak atas Penjualan Barang Mewah (PPnBM). Kebijakan demikian sebenarnya sebagai bentuk pesan moral secara tidak langsung pada kelompok masyarakat tertentu untuk hidup sederhana agar tidak terjadi ketimpangan sosial dan kecemburuan sosial dalam kehidupan bermasyarakat.

## **c. Bidang Kultural (Budaya)**

Budaya merupakan hasil karya, cita, dan rasa dari manusia dalam suatu wilayah tertentu, sehingga budaya merupakan bagian hidup manusia yang tidak dapat dihilangkan. Setiap manusia memiliki budaya sebagai hasil interaksi antara manusia satu dengan manusia lainnya. Oleh karena itu, hakikatnya budaya sebagai produk yang bersumber dari akal pikiran manusia yang bernilai tinggi, sesuatu yang bernilai sudah pasti akan ditempatkan pada tempat yang tertinggi dan akan selalu dihargai serta dihormati. Contoh, Hak Atas Kekayaan Intelektual (HAKI) atas sebuah karya ilmiah harus dihargai dan dihormati karena itu HAKI dijamin dan dilindungi oleh hukum, termasuk juga hasil karya seni, yakni: seni suara, seni tari, seni lukis, dan sebagainya, karena ini memiliki nilai yang tinggi maka orang lain wajib menghargai dan menghormati. Untuk itu pelanggaran atas HAKI ada sanksi yang tegas dari negara. Dalam bidang budaya fungsi *regulerend* pajak dapat dilakukan oleh pemerintah kepada para ilmuwan dan seniman dengan cara memberikan dorongan untuk selalu berkarya, juga memberikan insentif atas pajaknya.

Melalui fungsi *regulerend* pajak, maka pemerintah dapat menerapkan kebijakan perpajakan dengan pengenaan tarif pajak yang rendah, diiringi dengan tekad yang keras dan tuntas dari pemerintah untuk melakukan pemberantasan atas pembajakan karya ilmiah ilmuwan (buku-buku) dan hasil karya seni dari seniman. Kebijakan pemerintah yang demikian dapat menjadi stimulan dan menjadi pendorong secara langsung kepada para ilmuwan dan seniman untuk meningkatkan hasil karyanya. Sebaliknya, bila para ilmuwan dan seniman dikenakan pajak yang tinggi, sementara di sisi lain pembajakan dibiarkan merajalela di mana-mana, maka mustahil ilmuwan dan seniman akan kreatif dalam meningkatkan hasil karyanya.

### 3. Fungsi Lainnya

Secara teoretis fungsi pajak yang paling mendasar adalah fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*, namun dalam praktik fungsi pajak sudah berkembang, misalnya saja di Indonesia pajak dapat memiliki fungsi lain dari yang dua tersebut. Mar'ie Muhammad<sup>117</sup> berpendapat bahwa fungsi pajak dapat mencakup:

- a. Pajak merupakan alat atau instrumen penerimaan negara.
- b. Pajak merupakan alat untuk mendorong investasi.
- c. Pajak merupakan alat redistribusi.

Mencermati dari fungsi pajak yang telah diuraikan di atas, dihubungkan dengan pendapat Mar'ie Muhammad, maka dapatlah dikatakan bahwa fungsi pajak sebagai alat atau instrumen pemerintah dalam penerimaan negara pada dasarnya termasuk ke dalam fungsi *budgetair*, sedangkan fungsi yang kedua sebagai alat untuk mendorong investasi dan pajak sebagai alat redistribusi dapat dimasukkan ke dalam fungsi *regulerend*.

Keberadaan fungsi pajak apabila ditelaah dan didalami lebih lanjut antara fungsi pajak *budgetair* dengan fungsi *regulerend* seolah-olah adanya pertentangan antara yang satu dengan yang lainnya, satu sisi fungsi pajak digunakan oleh negara untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara, namun pada sisi lain fungsi pajak tidak untuk memasukkan uang ke kas negara, melainkan digunakan untuk mengatur

---

<sup>117</sup>Y. Sri Pudiyaatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, hlm. 19.

perilaku masyarakat, bahkan negara dikatakan berhasil menjalankan fungsi *regulerend* manakala penerimaan pajak sedikit mungkin masuk ke kas negara. Contoh minuman keras yang beralkohol tinggi, pemerintah menekan semaksimal mungkin pengonsumsi minuman keras agar dari minuman keras ini hanya sedikit memasukkan uang kas negara dengan cara menggunakan tarif yang tinggi. Hal demikian otomatis akan dapat mengurangi pengonsumsi minuman keras karena tarif yang tinggi secara langsung berpengaruh terhadap harga, sehingga harga yang mahal membuat masyarakat umum tidak akan dapat menjangkaunya, berkurangnya pengonsumsi minuman keras berpengaruh terhadap pemasukan uang ke kas negara, dengan demikian tentunya negara harus mencari sumber pemasukan dari sektor lain. Sebaliknya, apabila negara memperoleh pemasukan dari minuman keras dan rokok yang melimpah berarti negara gagal karena akibat minuman keras dan rokok memiliki dampak yang luas bagi kesehatan dan sosial yang ditimbulkannya. Kebijakan demikian dapat dikatakan berhasil jika ditemukan data yang signifikan terjadinya penurunan secara kuantitas terhadap konsumsi kedua hal tersebut di atas. Tentunya kebijakan seperti ini akan dapat membawa konsekuensi logis berkurangnya penerimaan negara dari sektor pajak dan cukai. Mengatasi dilema tersebut, maka cara yang ditempuh oleh negara untuk melaksanakan fungsi *regulerend* dari sektor pajak dan cukai menggunakan cara yang khusus yang bersifat negatif dengan membuat kebijakan yang bertujuan untuk menghambat dan memberatkan masyarakat agar dapat terhindar dari pola konsumsi alkohol dan rokok yang akan berdampak negatif secara luas dan panjang dalam kehidupan masyarakat pada masa-masa yang akan datang. Salah satu cara yang ditempuh oleh pemerintah dengan penggunaan tarif yang cukup tinggi terhadap kegiatan yang diberantas. Kebijakan seperti ini dipandang sebagai *disincentive tax* yang dilakukan pemerintah dengan cara: pemberian hambatan-hambatan, pencegahan atas pemakaian atau pemasukan, dan pemberantasan-pemberantasan khusus.<sup>118</sup>

Pajak sebagai sumber penerimaan negara selain memiliki fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend* juga memiliki fungsi lain yang tidak kalah pentingnya, antara lain: a) fungsi stabilitas terhadap produk dan harga, b) fungsi redistribusi pendapatan dalam pemerataan dan keadilan sosial,

---

<sup>118</sup>*Ibid.*, hlm. 17-18.

c) fungsi mendorong dan peningkatan investasi, serta d) fungsi untuk menstimulus pertumbuhan perkembangan ekonomi.

### **a. Fungsi Stabilitas**

Keberhasilan negara dengan meletakkan pajak sebagai sumber pembiayaan yang mencukupi, maka dengan dana yang tersedia pemerintah dapat leluasa melaksanakan pembangunan di berbagai sektor, termasuk salah satunya membuat kebijakan dalam pengendalian stabilitas harga sehingga inflasi dapat terkontrol. Cara yang dilakukan, antara lain penerapan besaran tarif pemungutan pajak dan penggunaan dana pajak secara efektif dan efisien, guna mengatur peredaran uang di masyarakat.<sup>119</sup> Diterapkannya kebijakan pengenaan atas barang-barang ekspor terhadap produk-produk tertentu bertujuan guna memenuhi kebutuhan dalam negeri dan menjaga stabilitas ketersediaan barang produk dalam negeri. Pengenaan bea masuk di satu sisi meningkatkan sumber penerimaan negara, dan pada sisi lain dapat juga untuk memberikan perlindungan terhadap pengembangan pruduk-produk dalam negeri. Pengenaan atas Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM) terhadap barang tertentu dalam rangka memberikan perlindungan atau memproteksi harga demi kelangsungan produk dalam negeri.

### **b. Fungsi Redistribusi Pendapatan**

Penggunaan dana Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tepat waktu, dapat memberikan dampak positif yang luas dengan melalui pembiayaan belanja rutin dan pembangunan nasional sehingga secara langsung dapat segera diterima oleh masyarakat sebagai bentuk penyebaran pendapatan. Karena penyebaran dalam bentuk belanja yang bersumberkan pada dana APBN, memiliki arti terjadinya percepatan perputaran uang yang beredar di tengah-tengah masyarakat melalui belanja konsumsi dan produksi. Hal demikian memiliki dampak positif bagi masyarakat, yakni terbukanya peluang usaha dan kesempatan kerja, sehingga pada akhirnya akan dapat meningkatkan pendapatan dan kesejahteraan masyarakat luas. Redistribusi pendapatan merupakan

---

<sup>119</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, hlm. 143.

salah satu cara pemerintah dalam menjalankan fungsi pemerataan di mana dana yang berasal dari publik bersumberkan, baik berupa pajak maupun nonpajak, kemudian digunakan untuk memperluas pemerataan pendapatan dan kesejahteraan. Redistribusi pendapatan bertujuan untuk pemerataan pendapatan di antara berbagai lapisan dan golongan masyarakat. Sehingga menjamin bahwa setiap orang akan mendapatkan standar hidup yang layak.<sup>120</sup> Contoh diakomodasikannya kebutuhan publik berupa penyediaan agar tercukupinya kebutuhan-kebutuhan pokok (sembako), disiapkan dan ditingkatkannya pelayanan sarana-prasarana di bidang keamanan, pendidikan, kesehatan, jalan tol, jembatan, dan transportasi umum, serta pemberian subsidi bagi golongan yang terkategori belum beruntung berbentuk subsidi (ketahanan pangan, BBM, listrik, pendidikan melalui pemberian dana BOS dan beasiswa, subsidi pupuk, dan lain-lain). Pelaksanaan fungsi redistribusi itu dikatakan berhasil apabila dana-dana yang bersumberkan dari dana publik dalam pengelolaan, penyaluran, dan penggunaannya dapat dipertanggungjawabkan secara rasional dan jelas, sebaliknya dikatakan gagal jika penggunaannya terjadi penyimpangan dan penyalahgunaan kewenangan di mana-mana, misalnya korupsi, kolusi, dan nepotisme, maka hal inilah yang menjadi salah satu penyebab masyarakat enggan atau merasa berat untuk membayar pajak.

### **c. Fungsi Mendorong Investasi**

Fungsi pajak di luar bidang keuangan salah satunya adalah pajak digunakan untuk mencapai tujuan investasi. Kebijakan pemerintah yang demikian biasanya diberikan dalam bentuk insentif pajak, contohnya dalam bidang-bidang tertentu pemerintah memberikan *tax holiday*, *tax allowance*, *sunset policy*, *tax amnesty*, dan fasilitas pajak lainnya yang bertujuan untuk menarik para investor, baik dalam negeri maupun luar negeri agar menginvestasikan modalnya di Indonesia. Para investor akan tertarik menanamkan modalnya di Indonesia manakala fasilitas pajaknya dianggap bersahabat dan menguntungkannya. Sebaliknya, bila tidak maka para investor akan mencari negara lain yang dianggap fasilitas pajaknya kompetitif. Secara teoretis dalam perekonomian yang kontemporer, pajak dianggap sebagai komponen pendapatan yang

---

<sup>120</sup>*Ibid.*

merupakan bagian dari kebijakan fiskal yang memiliki pengaruh yang sangat besar dalam pembangunan ekonomi, karena:<sup>121</sup>

- 1) Adanya pajak merupakan alat penting guna mengekang permintaan yang semakin meningkat terhadap barang-barang konsumsi.
- 2) Perpajakan tidak hanya bertujuan untuk mendapatkan penerimaan yang lebih besar, namun juga berperan sebagai perangsang untuk menabung, dan melakukan investasi.
- 3) Untuk mentransfer sumber daya manusia kepada pemerintah agar digunakan lebih produktif.
- 4) Perpajakan harus memperbaiki pola investasi di dalam perekonomian.
- 5) Salah satu tujuan perpajakan adalah mengurangi jurang perbedaan antara si kaya dan si miskin.
- 6) Perpajakan harus memobilisasi surplus ekonomi untuk pembangunan secara berkesinambungan.

#### **d. Fungsi Pertumbuhan dan Perkembangan Ekonomi**

Peran perpajakan dalam dunia dan perkembangan ekonomi sangat besar, salah satunya fungsi pajak digunakan dalam pengambilan kebijakan fiskal oleh pemerintah yang ditujukan untuk peningkatan konsumsi, belanja pemerintah, investasi, dan perdagangan, baik skala nasional maupun internasional. Upaya pemerintah berkaitan dengan pajak untuk mendorong daya beli masyarakat, maka dibuatlah kebijakan perpajakan dengan menaikkan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), sehingga memberikan peluang kepada mereka akan penggunaan konsumsi yang semakin besar pula. Contoh, dengan Putusan Menteri Keuangan No. 101/PMK.010/2016 per Juli 2016, untuk wajib orang pribadi PTKP menjadi Rp54.000.000,00 per tahun atau 50% dibanding pada tahun 2015. PMK ini memberikan arti bahwa kebijakan pajak berpengaruh terhadap perkembangan ekonomi, sehingga daya beli masyarakat menjadi meningkat yang pada akhirnya berpengaruh juga terhadap kesejahteraan masyarakat.

Sumber penerimaan negara yang besar dari sektor pajak maupun nonpajak yang dituangkan dalam APBN, akan dapat meningkatkan belanja pemerintah khusus untuk pembangunan infrastruktur berupa jalan,

---

<sup>121</sup>*Ibid.*, hlm. 144.

jembatan, pendidikan, kesehatan, dan lain-lain. Untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak pemerintah sudah melakukan berbagai cara termasuk *tax amnesty*, intensifikasi, maupun ekstensifikasi. Misalnya, cara yang digunakan oleh pemerintah untuk menarik para investor asing dengan menurunkan tarif PPh badan menjadi lebih rendah dari 25%, hal demikian dilakukan untuk dapat menyesuaikan dengan negara-negara Asia lainnya. Kebijakan ini bertujuan untuk dapat meningkatkan daya saing investasi Indonesia, sehingga dapat menarik investor baru untuk datang ke Indonesia, di samping itu juga bertujuan untuk mencegah terjadinya *capital outflow* ke negara-negara yang tarifnya lebih rendah dan menjanjikan. Kebijakan pemerintah yang demikian dapat meningkatkan investasi, baik dalam negeri maupun luar negeri, yang pada gilirannya akan dapat memberikan dampak positif dalam penyerapan lapangan kerja baru, menampung tenaga kerja, dan mengurangi pengangguran, sehingga sudah pasti akan dapat meningkatkan penerimaan pajak dari Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21.

## **B. Jenis dan Sistem Pemungutan Pajak**

### **1. Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung**

Penggolongan pajak yang didasarkan pada beban yang menanggung pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak kepada pemerintah, dibedakan menjadi pajak yang pembebanannya ditanggung langsung oleh wajib pajak (pajak langsung) dan pajak yang pembebanannya dapat dialihkan pada pihak lain (pajak tidak langsung) adalah sebagai berikut:

#### **a. Pajak Langsung**

Pajak langsung adalah pajak yang pembebanannya ditanggung langsung oleh wajib pajak, sehingga dalam pembayarannya ditanggung sendiri dan tidak dapat dialihkan kepada pihak lain. Contoh pajak langsung Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), baik orang atau badan yang sudah terkategori sebagai subjek pajak dan memiliki objek pajak dari kedua pajak tersebut, maka orang atau badan itu memiliki kewajiban untuk memikul beban pajaknya sendiri dan membayarnya, sehingga beban PPh dan PBB tidak dapat dialihkan kepada pihak lain. Ciri-ciri pajak langsung adalah: adanya NPWP, adanya kohir, dipungut secara periodik dan adanya Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT).

## **b. Pajak Tidak Langsung**

Pajak tidak langsung adalah kebalikan dari pajak langsung di mana dalam pajak tidak langsung beban pajaknya tidaklah dipikul sendiri oleh wajib pajak, melainkan beban pajak dapat dialihkan kepada pihak lain untuk membayarnya. Contoh pengenaan pajak atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Penjualan Barang Mewah (PPnBM), Bea Materai, Bea Masuk/Bea Keluar, dan Cukai. Pajak-pajak yang demikian itu pajaknya melekat pada objeknya, oleh karena itu orang atau badan sebagai subjek pajak memiliki objek (PPnBM, Bea Masuk/Keluar, dan Cukai) beban pajaknya tidak ditanggung sendiri, melainkan dialihkan pada pihak lain, yakni konsumen sebagai pembeli atau pengguna jasa. Ciri-ciri pajak tidak langsung adalah tidak ada NPWP, dipungut secara insidental, tidak ada kohir dan tidak perlu mengisi SPT.

## **2. Pajak Subjektif dan Pajak Objektif**

Penggolongan pajak didasarkan pada keadaan diri wajib pajak (pajak subjektif) dan penggolongan pajak yang didasarkan kepada keadaan objek pajak (pajak objektif) dibedakan menjadi:

### **a. Pajak Subjektif**

Pajak subjektif adalah pajak yang pengenaannya didasarkan pada diri orang/badan yang dikenai pajak. Pajak subjektif dalam pengenaannya dimulai dengan menetapkan orangnya, kemudian dilanjutkan dengan mencari syarat-syarat objeknya. Jadi, dalam penentuan besarnya jumlah pajak harus memiliki alasan objektif yang berhubungan erat dengan kemampuan membayar wajib pajak itu sendiri. Dengan demikian, dalam pajak subjektif yang pertama kali ditekankan adalah pada subjeknya (orang/badan) baru selanjutnya dicari objeknya.

Dengan demikian, pajak subjektif dipungut terhadap subjek pajak, baik perorangan maupun badan, didasarkan dengan memperhatikan pada keadaan diri dari si wajib pajak. Pemungutan pajak subjektif yang dikenakan pada perorangan berdasarkan pada alasan objektif yang melekat pada subjek pajak, sehingga dalam menentukan besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak setiap orang akan berbeda berdasarkan pada kemampuan diri dari wajib pajaknya. Contoh

pengenaan atas PPh Pasal 21 untuk perorangan dalam menghitung dan menentukan besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak perorangan akan selalu mendasarkan pada kondisi wajib pajaknya, seperti status kawin atau tidak, istri, dan jumlah anak, di mana kondisi inilah menjadi pengurang yang biasa disebut dengan nama Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) untuk menemukan Penghasilan Kena Pajak (PKP).

Perlakuan ini sama dengan subjek pajak yang berupa badan dalam pengenaan pajaknya akan selalu memperhatikan terlebih dahulu menyangkut: penghitungan seluruh biaya dalam mencari, memperoleh, dan memelihara penghasilan. Hal demikian bertujuan agar dalam pemungutan atas pajak badan dapat memenuhi asas keadilan akan kemampuan badan dalam membayar pajak (*ability to pay*) yang dibebankan oleh negara kepadanya. Lebih lanjut dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor UU PPh, menentukan:

*Yang menjadi subjek pajak adalah:*

- a. 1) *orang pribadi;*
- 2) *warisan yang belum dibagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak;*
- b. *badan;*
- c. *bentuk usaha tetap.*

Dari pengaturan pasal tersebut menunjukkan bahwa Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh) sudah menentukan secara tegas dan sudah membuat kriteria siapa-siapa saja yang dapat menjadi subjek pajak, kemudian baru dicari apakah yang bersangkutan memperoleh penghasilan yang telah memenuhi syarat untuk dikenakan pajak penghasilan.

## **b. Pajak Objektif**

Pajak objektif adalah pajak yang dalam pengenaannya hanya mendasarkan pada sifat objek pajaknya saja, dengan tidak mempertimbangkan keadaan diri dari si wajib pajaknya. Padahal keadaan wajib pajak haruslah menjadi pertimbangan utama dalam pengenaan pajak, ketentuan demikian harus diatur dalam undang-undang dan aturan pelaksanaannya. Orang miskin, orang gelandangan bila dikenakan pajak akan melanggar dan bertentangan dengan prinsip keadilan dan prinsip kemanusiaan,

sebab untuk memelihara hidupnya sendiri saja tidak mampu, apalagi untuk membayar pajak. Maka oleh sebab itu pajak yang sifatnya objektif dianggap kurang adil dari sudut kemanusiaan, sebab orang kaya akan membayar pajak yang sama dengan orang miskin, untuk barang yang sama.<sup>122</sup> Contoh Pajak Pertambahan Nilai (PPN) akan selalu dikenakan pada siapa pun juga atas barang tertentu, misalnya harga pada baju sehingga setiap orang yang membeli baju, baik orang kaya maupun orang miskin akan dikenakan pajak yang sama dengan tidak melihat pada kondisi subjek pajak (pembeli). Demikian juga cukai tembakau (rokok) akan dikenakan kepada siapa pun dengan tidak membedakan kondisi subjek pajak. Praktik menunjukkan di negara-negara berkembang pajak-pajak objektif lebih banyak dipungut, dibandingkan dengan pajak-pajak subjektif. Hal ini disebabkan pajak objektif dalam pemungutannya tidak memerlukan administrasi yang rumit dan panjang, karena dalam penerapan pajak tidak langsung lazimnya beban pajak sekaligus dimasukkan dalam harga barang, artinya yang membayar pajak sebenarnya ada pada konsumen (pembeli). Dengan demikian, pengenaan atas pajak objektif pada dasarnya kurang memenuhi asas keadilan, oleh karena itu di negara-negara maju pengenaan atas pajak objektif sudah berangsur-angsur dikurangi.

## C. Sistem Pemungutan Pajak

Membicarakan sistem pemungutan pajak merupakan bentuk pendekatan dari sisi subjek yang menunjuk pada siapa yang diberikan kewenangan oleh undang-undang untuk melakukan penghitungan pajak. Secara garis besar sistem pemungutan pajak dibagi menjadi tiga bagian, yaitu: *self assessment system*, *withholding system*, dan *official assessment system*, yang berdasarkan pada pelaksanaannya dapat bersifat penuh (*full*) atau mutlak (*absolute*) maupun sebagian (*semi*) atau terbatas (*relative*).<sup>123</sup>

### 1. Self Assessment System

*Self assessment system* adalah sistem pemugutan pajak yang memberikan kepercayaan pada diri wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan

---

<sup>122</sup>Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, hlm. 13.

<sup>123</sup>M. Farouq S., *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, hlm. 157.

melaporkan sendiri besarnya jumlah pajak yang terutang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Meskipun dalam penerapan *self assessment system* yang dituntut adalah tanggung jawab dan kejujuran diri dari wajib pajak secara sukarela, namun dalam penerapannya masih dijumpai adanya perlawanan dalam proses pemungutan pajak dalam bentuk penghindaran pajak atau mencari celah dari kelemahan aturan pajak (*tax avoidance*), dan bahkan terjadinya penyelundupan pajak (*tax evasion*). Ciri-ciri *self assessment system* adalah sebagai berikut:

- a. Wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan besarnya jumlah pajak, sehingga wajib pajak dituntut untuk aktif, oleh karena itu tidak perlu menunggu diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) dari petugas pajak.
- b. Sistem perpajakan yang sederhana dalam segi aturan maupun pelaksanaannya, karena syarat dan tata caranya telah diatur secara lengkap dalam undang-undang pajak.
- c. Memberikan keadilan, jaminan, dan perlindungan hukum, serta kepastian hukum bagi wajib pajak dalam menunaikan kewajibannya.
- d. Petugas pajak memiliki fungsi untuk memberikan pelayanan, pembinaan, dan pengawasan pada wajib pajak.

Syarat-syarat yang harus dipenuhi agar *self assessment system* dapat berhasil dengan baik adalah sebagai berikut:

- a. Adanya kesadaran masyarakat dibarengi dengan tingkat pengetahuan yang memadai terhadap undang-undang perpajakan.
- b. Memiliki etika, moral, dan tanggung jawab akan kewajiban kenegaraan sebagai warga negara yang baik.
- c. Adanya kepastian hukum dalam aturan undang-undang.
- d. Sederhana, mudah dimengerti, dan dipahami dalam penghitungannya.
- e. Memberikan kemudahan dalam pelaksanaannya.
- f. Ketentuan peraturan perundang-undangannya dirasakan adanya jaminan, keadilan, dan pemerataan terhadap setiap subjek pajak.

Peran dan fungsi fiskus dalam sistem ini adalah di tangan Dirjen Pajak (DJP), Dirjen Bea dan Cukai (DJ BC), dan Badan Pendapatan Daerah (Bapenda) sangatlah menentukan keberhasilan penerapan *self assessment system*. Peran dan fungsi tersebut diwujudkan dalam bentuk

pemberian pelayanan, pembinaan, dan pengawasan. Sehingga bila dijumpai wajib pajak ditemukan adanya indikasi mengarah pada bukti terjadinya pelanggaran pajak, maka fiskus dapat melakukan penegakan hukum atas pelanggaran administratif maupun tindak pidana. Pelaksanaan *self assessment system* membawa konsekuensi bagi wajib pajak dituntut untuk memahami undang-undang perpajakan dengan baik, agar dapat terhindar dari sanksi administrasi maupun pidana. Sedangkan bagi pemerintah (fiskus) *self assessment system* dapat mengurangi beban kerja dalam menjalankan tugas dan fungsinya, termasuk beban administrasi dalam penghitungan jumlah pajak terutang yang harus dibayar oleh wajib pajak, sehingga fiskus dapat melakukan penghematan atas tenaga, waktu, dan biaya.

## **2. *Withholding System***

*Withholding system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan pada pihak ketiga untuk melakukan pemungutan pajak atas besarnya pajak yang terutang. Pihak ketiga yang telah diberikan kewenangan berdasarkan ketentuan peraturan perundangan perpajakan, kemudian langkah selanjutnya menyetor dan melaporkannya kepada fiskus. Jadi, dalam sistem ini, baik wajib pajak atau fiskus bersifat pasif, yang aktif adalah pihak ketiga. Fungsi fiskus dalam sistem ini adalah melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap pihak ketiga yang melakukan pemungutan/pemotongan.

Sebagai objek pemotong atau pemungut pajak adalah pada setiap penghasilan atau transaksi tertentu yang dikenakan pajak kemudian dilakukan pemungutan atau pemotongan. Istilah pemotongan dimaksudkan adalah untuk menyatakan besarnya jumlah pajak yang dipotong oleh pemberi penghasilan atas besarnya jumlah penghasilan yang diberikan kepada penerima penghasilan sehingga secara otomatis akan menyebabkan berkurangnya besarnya jumlah penghasilan yang diterimanya, seperti pada ketentuan PPh Pasal 21 dan PPh Pasal 23, PPh Pasal 24, dan PPh Pasal 26. Sedangkan yang dimaksud dengan pemungutan adalah jumlah pajak yang dipungut atas sejumlah pembayaran yang berpotensi menimbulkan penghasilan kepada penerima penghasilan, seperti ketentuan PPh Pasal 22.

### 3. *Official Assessment System*

*Official assessment system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemungut pajak (fiskus) untuk menghitung dan menentukan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Dalam sistem ini pihak wajib pajak bersifat pasif, sedangkan pemungut pajak bersifat aktif. Sehingga untuk mengetahui besarnya jumlah utang pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, maka terlebih dahulu wajib pajak menunggu intervensi dari pemerintah (fiskus) dalam bentuk fiskus untuk melakukan tindakan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Sebelum adanya *tax reform* (reformasi perpajakan) tahun 1984 ditandai dengan lahirnya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Negara Indonesia dalam pemungutan pajaknya menganut *official assessment system*. Berdasarkan pada praktik dan pengalaman menunjukkan bahwa sistem ini banyak mengandung kelemahan dan kekurangan, maka sejalan dengan kebutuhan negara di mana pajak tidak lagi hanya sebatas sumber tambahan pemasukan ke kas negara, melainkan sudah sebagai tumpuan utama dalam menggerakkan roda pembangunan. Maka sudah saatnyalah sektor pajak harus dioptimalkan. Dengan demikian, *official assessment system* tidak lagi dapat diterapkan dengan alasan karena tidak lagi sesuai dengan kebutuhan perkembangan zaman, untuk itulah kemudian sistem ini diganti dengan sistem pemungutan dengan menggunakan *withholding system* dan *self assessment system*. Sedangkan pemungutan pajak yang masih menggunakan *official assessment system* terbatas hanya terhadap pengenaan pajak atas Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) oleh pemerintah kabupaten/kota, Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Beberapa kelemahan sistem pemungutan pajak dengan menggunakan *official assessment system* adalah sebagai berikut:<sup>124</sup>

- a. Pelaksanaan kewajiban perpajakan sangat tergantung pada aparatur perpajakan, sehingga menimbulkan kecenderungan masyarakat wajib pajak enggan dan kurang bertanggung jawab dalam memikul

---

<sup>124</sup>Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 1997), hlm. 24.

beban negara yang pada hakikatnya adalah untuk kepentingan bersama dalam satu kesatuan bermasyarakat, bernegara, dan berpemerintahan.

- b. Kelemahan sistem ini didukung pula dengan permasalahan dan kelemahan produk perundang-undangan perpajakan yang lama, yang memuat terlalu banyak pengaturan, baik dari segi jenis pajak, variasi tarif mekanisme pengenaan, pemungutan, dan penghitungan pajak yang cukup kompleks dan membingungkan, sehingga menimbulkan kecenderungan wajib pajak melakukan perlawanan atau menghindarkan diri dari kewajiban perpajakan.



## SUBJEK PAJAK, OBJEK PAJAK, WAJIB PAJAK, DAN PENANGGUNG PAJAK

### A. Subjek Pajak

Membicarakan subjek pajak sebagai bagian yang penting yang tidak dapat dipisahkan dengan pemungutan pajak. Artinya, pajak dapat dipungut apabila memiliki subjek, oleh karena itu setiap jenis pajak sudah barang tentu akan disebutkan mengenai subjek pajaknya. Namun demikian, apabila kita cermati pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) tidak akan pernah kita jumpai istilah subjek pajak, melainkan hanya menyebutkan istilah wajib pajak. Namun, jika bertolak dari sistem pemungutan pajak yang memiliki prinsip “*self assessment*”, maka dapatlah dikatakan yang dimaksud dengan subjek pajak adalah orang pribadi dan badan yang menurut undang-undang perpajakan dinyatakan sebagai subjek hukum yang memungkinkan dapat dikenakan pajak. Subjek pajak adalah orang atau badan sebagai pendukung hak dan kewajiban yang memungkinkan dapat dikenakan pajak. Misalnya, untuk pajak penghasilan dapat berupa orang, badan, dan warisan yang belum dibagi sebagai satu kesatuan, termasuk bentuk usaha tetap (*permanent establishment*). Orang dalam ketentuan undang-undang PPh menunjuk pada manusia sebagai pendukung hak dan kewajiban dalam melakukan perbuatan hukum. Sementara badan dalam pengertian tersebut berbeda yang dimaksud dalam hukum perdata, yang dimaksud badan adalah

badan hukum, contoh: PT, yayasan, dan koperasi; sedangkan dalam hukum pajak yang dimaksud badan, tidak saja badan hukum, tetapi juga yang bukan badan hukum, misalnya: CV, kongsi, firma, persekutuan, dan sebagainya. Lebih jelasnya beberapa subjek pajak yang dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

## 1. Subjek Pajak Penghasilan

UU PPh tidak menjelaskan secara tegas apa yang dimaksudkan dengan subjek PPh, namun paling tidak secara umum yang dimaksud dengan subjek pajak adalah siapa (orang/badan) yang dapat dikenakan pajak. Pada Pasal 2 ayat (1) UU PPh, menentukan yang menjadi subjek pajak PPh ada 3 kelompok adalah:

- a. Orang pribadi dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- b. Badan yang terdiri dari perseroan terbatas, yayasan atau organisasi sejenis, koperasi, perseroan komanditer, badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah dengan nama, dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, persekutuan, perkumpulan, lembaga dana pensiun, dan bentuk usaha lainnya.
- c. Bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau oleh badan yang tidak didirikan atau berkedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, sebagaimana diatur pada Pasal 2 ayat (5) UU PPh, yang dapat berupa:
  - 1) Tempat kedudukan manajemen;
  - 2) Cabang perusahaan;
  - 3) Kantor perwakilan;
  - 4) Gedung kantor;
  - 5) Pabrik;
  - 6) Bengkel;
  - 7) Pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksploitasi pertambangan;
  - 8) Perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;

- 9) Proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- 10) Pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau oleh orang lain sepanjang dilakukan lebih dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan;
- 11) Orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- 12) Agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia.

Dalam UU PPh subjek pajak PPh dibedakan menjadi dua, yakni subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak dalam negeri adalah sebagai berikut:

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari (seratus delapan puluh tiga hari) dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Sementara yang menjadi subjek pajak luar negeri adalah:

- a. Orang pribadi yang tidak tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari (seratus delapan puluh tiga hari) dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- b. Badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- c. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari (seratus delapan puluh tiga hari) dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari

menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

- d. Badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Yang tidak termasuk sebagai subjek pajak penghasilan adalah:

- a. Badan perwakilan negara asing.
- b. Pejabat perwakilan diplomatik, dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan tempat tinggal bersama-sama mereka, dengan syarat:
  - 1) Bukan warga negara Indonesia;
  - 2) Di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan lain di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut;
  - 3) Negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik.
- c. Organisasi-organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat:
  - 1) Indonesia menjadi anggota tersebut;
  - 2) Tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain pemberian pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota.
- d. Pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat:
  - 1) Bukan warga negara Indonesia;
  - 2) Tidak menjalankan usaha atau kegiatan atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan di Indonesia dari Indonesia.

## **2. Subjek Pajak Pertambahan Nilai (PPN)**

Berdasarkan Pasal 4 UU PPN yang menyebutkan bahwa sebagai subjek PPN adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP). PKP adalah pengusaha yang menyerahkan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP), tidak termasuk di dalamnya pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Dengan tidak disebutkannya secara tegas siapa-siapa saja yang terkategori sebagai subjek PPN, maka untuk membantu memahami, dengan melihat pada ketentuan Pasal 18 UU PPN mengenai ketentuan peralihan, PP No. 22 Tahun 1985, PP No. 28 Tahun 1988, serta PP No. 75 Tahun 1991 yang menyebutkan beberapa contoh yang termasuk ke dalam Pengusaha Kena Pajak (PKP), sebagai subjek PPN adalah:

- a. Pabrikan;
- b. Importir;
- c. Indentor;
- d. Agen utama atau penyalur utama;
- e. Pengusaha pemegang hak atau menggunakan paten atau merek dagang BKP;
- f. Pedagang besar;
- g. Eksportir;
- h. Pedagang eceran besar;
- i. Pemborong atau kontraktor;
- j. Pengusaha jasa bidang telekomunikasi;
- k. Pengusaha jasa angkatan udara dalam negeri;
- l. Pengusaha lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Berdasarkan dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan No. 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai. Yang dimaksud dengan: *“Pengusaha kecil adalah pengusaha yang selama satu tahun buku melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP dengan jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp4.800.000.000,00”*.

### **3. Subjek Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)**

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, Pasal 4 ayat (1) berbunyi: *“Subjek PBB adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi, dan/atau memperoleh manfaat atas bumi, dan/atau memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan”*.

Berdasarkan pada ketentuan tersebut, menunjukkan bahwa subjek pajak PBB, belum tentu merupakan wajib pajak PBB. Oleh karena subjek PBB baru akan dapat terkategori sebagai subjek PBB manakala memenuhi syarat objektif, yakni: mempunyai objek PBB yang dikenakan pajak. Maksud mempunyai objek yang dikenakan pajak adalah mempunyai hak atas objek yang dikenakan pajak, memiliki, menguasai, atau memperoleh manfaat dari objek pajak. Sehingga orang atau badan yang mempunyai hak, memiliki, menguasai, atau mendapatkan manfaat dari bangunan, maka secara otomatis mereka sebagai wajib pajak. Jadi, jelaslah bahwa seseorang atau badan yang telah membayar PBB atas tanah dan bangunan, bukan berarti mereka sebagai pemilik atas tanah dan bangunan tersebut. Karena satu-satunya alat bukti yang sah kepemilikan hak atas tanah adalah hanya sertifikat hak milik atas tanah.

Demikian pula jika ada suatu objek pajak, berupa tanah atau bangunan, sementara tidak diketahui dengan pasti siapa yang harus membayar pajaknya (wajib pajaknya). Misalnya, karena yang mempunyai objek pajak tidak diketahui nama dan alamatnya. Namun, objek tanah itu ada yang menguasai, atau memperoleh manfaat dari tanah tersebut, maka berdasarkan Pasal 4 ayat (1) dan (4) UU PBB, Direktur Jenderal Pajak oleh undang-undang diberikan wewenang untuk menunjuk dan menetapkan menjadi subjek pajak PBB. Dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat (3) UU PBB, memberikan contoh:

- a. Subjek pajak bernama A yang memperoleh manfaat atau menggunakan bumi dan/atau bangunan milik B, bukan karena suatu hak berdasarkan undang-undang atau bukan karena perjanjian, maka A dapat ditetapkan sebagai wajib pajak berdasarkan alasan bahwa A memperoleh manfaat atau menggunakan bumi/bangunan milik B.
- b. Suatu objek pajak yang masih dalam sengketa di pengadilan tentang siapa pemiliknya, maka orang atau badan yang memanfaatkan atau menggunakan hak objek tersebut dapat ditetapkan sebagai wajib pajak.
- c. Subjek pajak yang dalam jangka waktu lama berada di luar wilayah letak objek pajak, sedang pengurusan objek pajak itu dikuasakan secara sah kepada orang atau badan, maka orang atau badan yang diberi kuasa dapat ditetapkan sebagai wajib pajak.

#### **4. Subjek Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan**

Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) semula berdasarkan UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, pajak ini semula merupakan pajak pusat, dipungut oleh pemerintah pusat dan peruntukannya untuk pusat. Namun, sejalan dengan perkembangan politik desentralisasi yang semakin menguat, maka mulai tahun 2009 objek pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) diserahkan kepada daerah kabupaten/kota. Hal ini didasarkan pada UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD).

Berdasarkan pada Pasal 86 ayat (1) dan (2) yang menjadi subjek Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan. Dengan demikian, yang menjadi subjek BPHTB adalah mereka yang menerima pengalihan hak, badan atau orang pribadi. Bila subjek pajak ini sudah memenuhi kriteria yang diatur dalam UU PDRD, yakni memiliki objek yang dikenakan BPHTB, maka mereka inilah sebagai wajib pajak BPHTB.

Lebih lanjut dalam ketentuan Pasal 87 ayat (1) dan (2) UU PDRD sebagai dasar pengenaan BPHTB adalah nilai perolehan dari objek pajak yang menyangkut:

- a. Jual beli adalah harga transaksi.
- b. Tukar-menukar adalah nilai pasar.
- c. Hibah adalah nilai pasar.
- d. Hibah wasiat adalah nilai pasar.
- e. Waris adalah nilai pasar.
- f. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya adalah nilai pasar.
- g. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah nilai pasar.
- h. Peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap adalah nilai pasar.
- i. Pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak adalah nilai pasar.

- j. Pemberian hak baru atas tanah di luar pelepasan hak adalah nilai pasar.
- k. Penggabungan usaha adalah nilai pasar.
- l. Peleburan usaha adalah nilai pasar.
- m. Pemekaran usaha adalah nilai pasar.
- n. Hadiah adalah nilai pasar dan/atau.
- o. Penunjukan pembeli dalam lelang adalah harga transaksi yang tercantum dalam risalah lelang.

## **B. Objek Pajak**

Objek pajak merupakan bagian yang terpenting dalam mengkaji hukum pajak materiil. Pentingnya objek pajak karena wajib pajak baru dapat dikenakan pajak bila memiliki objek pajak, dengan kata lain subjek pajak yang telah memenuhi syarat objektif sebagaimana yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Maka subjek pajak inilah yang kemudian menjadi wajib pajak yang memiliki kewajiban untuk membayar pajak. Dengan demikian, objek pajak adalah segala sesuatu, baik berupa benda berwujud maupun benda tidak berwujud yang ditentukan kriteria dan batasannya oleh undang-undang perpajakan. Kata “dapat” dalam undang-undang pajak memberikan makna bahwa suatu objek pajak dibenarkan dikenakan pajak atau tidak dibolehkan untuk dikenakan pajak. Untuk menentukan suatu objek dapat dikenakan pajak, maka sebelumnya terlebih dahulu harus sudah melalui kajian dan penelitian, sehingga hasil kajian pajak yang akan dipungut oleh negara atau daerah, diperkirakan dapat memberikan manfaat dan memberikan kontribusi terhadap pembangunan negara dan daerah. Begitu luasnya sesuatu yang dapat menjadi objek pajak, maka Rochmat Soemitro berpendapat bahwa yang dapat dijadikan objek pajak banyak sekali macamnya.

Untuk lebih jelasnya setiap objek pajak biasanya terkait langsung dengan adanya *tatbestand*, yaitu menunjukkan keadaan nyata yang menyebabkan subjek pajak dikenakan pajak yang meliputi keadaan hukum, perbuatan hukum, dan peristiwa hukum yang menurut ketentuan undang-undang pajak telah memenuhi syarat untuk dikenakan pajak.

## 1. Keadaan Hukum

Pajak akan dapat dikenakan pada suatu objek dengan keadaan tertentu terhadap subjek pajak yang telah diatur dalam UU PPh, maka harus dikenakan pajak. Contoh, seseorang yang bekerja pada sebuah perusahaan sudah barang tentu memperoleh penghasilan ini menjadi objek PPh untuk setiap bulannya. Keadaan subjek pajak yang memperoleh penghasilan tertentu yang penghasilannya di atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) akan dikenakan pajak sebagaimana diatur pada Pasal 7 UU PPh. Sebaliknya, apabila mereka memperoleh penghasilan di bawah PTKP, maka mereka tidaklah boleh dikenakan pajak. Jadi, tidaklah benar setiap keadaan orang bekerja otomatis akan menjadi objek PPh dan dikenakan pajak penghasilan. Untuk Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), subjek pajak berupa orang atau badan hukum dalam keadaan tertentu memiliki tanah dan bangunan telah memenuhi syarat yang telah ditentukan oleh undang-undang, maka keadaan inilah yang menjadi dasar untuk pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan. Demikian pula seseorang dalam keadaan tertentu menikmati fasilitas hotel maka mereka akan dikenakan juga Pajak Hotel dan seterusnya.

## 2. Perbuatan Hukum

Perbuatan yang dilakukan oleh seseorang, sehingga perbuatan itu menimbulkan akibat hukum, yakni menimbulkan hak atau menghapuskan kewajiban. Perbuatan hukum tersebut bila telah memenuhi syarat yang ditentukan oleh undang-undang pajak, maka dapat menjadi objek pajak. Contoh, seseorang melakukan perjanjian jual-beli sebidang tanah disepakati dengan harga Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah), dengan kesepakatan tersebut telah terjadi perbuatan hukum dan menimbulkan akibat hukum bagi kedua belah pihak, akibat hukum bagi penjual adalah tanahnya berpindah menjadi milik orang lain, sedangkan bagi pembeli uangnya berpindah ke orang lain. Bagi penjual karena memperoleh penghasilan terkena PPh, sedangkan bagi pembeli saat melakukan balik nama akan terkena pajak BPHTB. Contoh lain, untuk legalitasnya suatu perjanjian kedua belah pihak datang dan menghadap ke notaris, atau membuat perjanjian di bawah tangan dengan bentuk tertulis dengan segel atau menempel materai, termasuk pula perbuatan penempelan materai di atas kuitansi

penerimaan uang. Dengan demikian, baik kertas segel maupun penempelan materai itu juga pada hakikatnya merupakan bentuk pajak berupa bea materai sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1994 tentang Bea Materai.

### **3. Peristiwa Hukum**

Peristiwa hukum merupakan peristiwa yang memiliki akibat hukum bagi orang lain, peristiwa yang demikian dapat menjadi objek pajak, contoh kematian. Peristiwa kematian pada dasarnya merupakan peristiwa alami, namun bila dikaitkan dengan hukum perdata dengan terjadinya kematian dapat menimbulkan akibat hukum berupa waris bagi keluarganya. Artinya, dengan meninggalnya seseorang maka sejak saat itu, dia hapus sebagai subjek hukum perdata. Dengan adanya peristiwa kematian akan terbuka adanya waris, yakni memungkinkan terjadi peralihan harta kekayaan dari orangtua (pewaris) kepada anaknya (ahli waris/penerima waris).

Misalnya, harta yang diwariskan itu adalah sebidang tanah dan bangunan, sehingga bila si anak ingin mengurus sertifikat hak milik atas tanah, yang semula tanah tersebut milik dan atas nama orangtuanya, kemudian ingin dipindahnamakan menjadi miliknya, maka pada saat mengurus tanah tersebut ke kantor pertanahan si anak sebagai penerima waris harus terlebih dahulu menyelesaikan kewajibannya untuk membayar pajak, berupa Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Jadi, jelaslah dengan adanya peristiwa hukum berupa kematian maka si pewaris untuk membaliknamakan terhadap harta yang diterimanya, karena telah memenuhi syarat yang telah ditentukan dalam undang-undang, maka si penerima waris diwajibkan membayar BPHTB.

### **4. Jenis Objek Pajak**

Setiap pajak apa pun jenis pajaknya sudah pasti memiliki objek. Pengaturan objek pajak menjadi keharusan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, karena menjadi syarat untuk menjadikan undang-undang pajak memiliki kepastian hukum. Tidak semua objek pajak akan dikenakan pajak, biasanya peraturan perundang-undangan pajak mengatur pengecualian terhadap objek pajak tertentu yang dilarang untuk dikenakan pajak. Setiap objek pajak baru akan dikenakan pajak apabila

telah memenuhi syarat *tabbestand* yang mencakup keadaan, perbuatan, dan peristiwa hukum sebagaimana telah diuraikan di atas. Untuk lebih jelasnya beberapa jenis objek pajak dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

### **a. Objek Pajak Penghasilan**

Pajak Penghasilan merupakan salah satu pajak pusat yang dikenakan pada orang, badan, atau badan hukum yang telah memenuhi syarat undang-undang untuk dikenakan pajak penghasilan. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang disebut 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 menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, 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 ini;
- 2) Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- 3) Laba usaha;
- 4) Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
  - a) Keuntungan-keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
  - b) Keuntungan karena diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota;
  - c) Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilalihan usaha;
  - d) Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, dan 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, sepanjang tidak ada hubungan dengan

usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan.

- 5) Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya;
- 6) Bunga, termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
- 7) Dividen, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- 8) Royalti;
- 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;
- 14) Premi asuransi;
- 15) Iuran yang diterima/diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari wajib pajak yang menjalankan usaha/pekerjaan bebas;
- 16) Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak.

Berdasarkan pada ketentuan pasal di atas menunjukkan bahwa objek pajak penghasilan bukan dilihat dari penghasilan sumber tertentu, melainkan tambahan kemampuan ekonomis yang dinikmati oleh subjek pajak. Untuk itu Rochmat Soemitro berpendapat yang dimaksud dengan penghasilan adalah segala sesuatu yang diterima atau diperoleh wajib pajak berupa uang, barang, atau nikmat yang pada prinsipnya merupakan penghasilan yang kena pajak.<sup>125</sup>

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, 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 dikonsumsi atau untuk menambah kekayaan*

---

<sup>125</sup>Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*, hlm. 63.

*wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun*". Secara garis besar tambahan kemampuan ekonomis kepada wajib pajak untuk pajak penghasilan, dapat dikelompokkan menjadi:

- 1) Penghasilan yang diperoleh dari pekerjaan yang masih dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas, contoh: gaji, honorarium, penghasilan dari praktik dokter, akuntan, notaris pengacara, konsultan teknik, dan sebagainya;
- 2) Penghasilan dari usaha dan kegiatan;
- 3) Penghasilan dari modal, yang berupa harta bergerak, seperti: bunga, dividen, royalti, sewa, keuntungan, penjualan harta, atau hak yang tidak digunakan untuk usaha, dan lain sebagainya;
- 4) Penghasilan lain-lain, seperti: pembebasan utang, hadiah, dan lain sebagainya.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (3) UU PPh yang dikecualikan dan tidak termasuk sebagai objek pajak penghasilan, otomatis tidak dikenakan pajak penghasilan adalah sebagai berikut:

- 1) Bantuan 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.
- 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 yang ditetapkan oleh 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 sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal.
- 5) Penggantian atau imbalan yang berhubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura atau kenikmatan dari wajib pajak atau pemerintah.
- 6) Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi beasiswa.

- 7) Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai wajib pajak dalam negeri, koperasi, badan usaha milik negara, atau badan usaha milik daerah dan penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:
  - a) Dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan
  - b) Bagi perseroan terbatas, badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memperoleh dividen paling rendah 25% dari jumlah modal yang disetor dan harus mempunyai usaha aktif di luar kepemilikan saham tersebut.
- 8) Iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai.
- 9) Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun sebagaimana dimaksud pada angka 7, dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan 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.
- 11) Bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksadana selama lima tahun pertama sejak pendirian perusahaan atau memberikan izin usaha.
- 12) Penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan syarat badan pasangan usaha tersebut:
  - a) Merupakan perusahaan kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan; atau
  - b) Sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia.

Berdasarkan pada ketentuan tersebut menunjukkan bahwa tidak setiap penghasilan akan dikenakan pajak, namun ada penghasilan yang dikecualikan tidak termasuk pada kategori dikenakan pajak atau kena pajak. Hal demikian harus secara tegas diatur dalam bentuk undang-

undang, sehingga tidak menutup kemungkinan terjadi akan dapat bertambah atau berkurang menyangkut objek pajak penghasilan sangat tergantung pada ketentuan undang-undang yang mengaturnya.

## **b. Objek Pajak Pertambahan Nilai**

Objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada prinsipnya semua barang yang diproduksi, diimpor, diekspor, dan didistribusikan di Indonesia dalam hubungan perusahaan atau pekerjaannya merupakan objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Juga jasa-jasa yang diberikan oleh pengusaha jasa, di daerah pabean Indonesia dalam hubungan perusahaan atau pekerjaannya merupakan objek pajak.<sup>126</sup>

Jadi, secara singkat dapatlah dikatakan bahwa yang dimaksud dengan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak yang dikenakan terhadap Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam daerah pabean. Untuk itu yang dikenakan atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah orang pribadi, badan, dan pemerintah yang mengonsumsi Barang Kena Pajak (BKP) dan Jasa Kena Pajak (JKP) akan dibebani dengan PPN. Pada dasarnya setiap barang dan jasa adalah barang kena pajak dan jasa kena pajak, kecuali undang-undang PPN menentukan lain.

Ketentuan objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU No. 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yang menyatakan bahwa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) akan dikenakan kepada:

- 1) Penyerahan barang kena pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- 2) Impor barang kena pajak;
- 3) Penyerahan jasa kena pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- 4) Pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;

---

<sup>126</sup>Rochmat Soemitro, *Pajak Pertambahan Nilai*, (Bandung: PT Eresco, 1995), hlm. 37.

- 5) Pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- 6) Ekspor barang kena pajak berwujud oleh pengusaha kena pajak;
- 7) Ekspor barang kena pajak tidak berwujud oleh pengusaha kena pajak;
- 8) Ekspor jasa kena pajak oleh pengusaha kena pajak.

Guna memberikan uraian yang lebih jelas dan memberikan pemahaman tentang lingkup yang menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN), secara sistematis satu per satu dengan berpedoman pada UU PPN. Penjelasan ini dimaksudkan untuk memberikan gambaran secara lengkap dalam hal pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas kegiatan yang terkait dengan Barang Kena Pajak (BKP) dan Jasa Kena Pajak (JKP). Uraian tersebut adalah sebagai berikut:

### **1) Penyerahan Barang Kena Pajak**

Prinsip yang harus dipahami sebelum beranjak terhadap pengenaan pajak atas barang kena pajak sebagaimana ditentukan dalam PPN, maka terlebih dahulu kita harus tahu apa yang dimaksud dengan barang. Di dalam hukum perdata barang dibedakan menjadi barang yang berwujud (*lichamelijke zaken*), yaitu barang yang dapat dilihat, diraba oleh pancaindra, contoh: tanah, gedung, meja, mobil, dan sebagainya. Sebaliknya, barang tidak berwujud (*onlichamelijke zaken*), yaitu barang yang tidak dapat dilihat, diraba oleh pancaindra, contoh: hak paten, hak merek, hak cipta, dan sebagainya. Sedangkan dilihat dari sifatnya barang dibedakan menjadi barang bergerak dan barang tidak bergerak. Tidak semua barang akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), karena UU PPN memberikan pengecualian terhadap barang kena pajak, namun tidak dikenakan pajak walaupun barang tersebut terkategori sebagai barang kena pajak dan penyerahan barang di daerah pabean. Barang yang dikecualikan itu adalah:

- a) Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
- b) Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
- c) Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya;
- d) Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

Sisi lain masih ada juga barang kena pajak yang dikecualikan, termasuk dalam pengertian penyerahan barang kena pajak, namun tidak dikenakan pajak karena tidak semua barang kena pajak yang diserahkan oleh pengusaha di dalam daerah pabean merupakan objek kena pajak pertambahan nilai. Adapun penyerahan barang kena pajak, namun tidak termasuk dalam pengertian penyerahan barang kena pajak adalah:

- a) Penyerahan barang kena pajak kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata;
- b) Penyerahan barang kena pajak untuk jaminan utang-piutang;
- c) Penyerahan barang kena pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan barang kena pajak antara cabang dalam hal pengusaha kena pajak memperoleh izin pemusatan tempat pajak terutang.

Termasuk ke dalam pengertian penyerahan barang kena pajak sebagaimana diatur dalam UU PPN adalah sebagai berikut:

- a) Penyerahan hak atas barang kena pajak karena suatu perjanjian;
- b) Pengalihan barang kena pajak karena suatu perjanjian sewa beli dan perjanjian *leasing*;
- c) Penyerahan barang kena pajak kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang;
- d) Pemakaian sendiri atau pemberian cuma-cuma atas barang kena pajak;
- e) Persediaan barang kena pajak dan aktiva menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, sepanjang pajak pertambahan nilai atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan;
- f) Penyerahan barang kena pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan barang kena pajak antarcabang.
- g) Penyerahan barang kena pajak secara konsinyasi.

## **2) Impor Barang Kena Pajak**

Pajak pertambahan nilai sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN), pajak yang dikenakan tidak hanya terhadap penyerahan barang kena pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha, namun termasuk juga terhadap impor barang kena pajak. Oleh karena itu, impor barang kena pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 9 UU PPN yang menegaskan bahwa impor

barang kena pajak adalah setiap kegiatan memasukkan barang dari luar daerah pabean ke dalam daerah pabean. Pengusaha yang memiliki kegiatan untuk memasukkan barang dari luar ke daerah pabean dinamakan “importir”. Rochmat Soemitro<sup>127</sup> memberikan pengertian importir adalah pengusaha (dapat orang dapat badan) yang mempunyai pekerjaan memasukkan barang, baik barang konsumen, barang modal, atau bahan ke wilayah negara Indonesia, dalam lingkungan usaha atau pekerjaannya. Sisi lain juga ada yang disebut dengan “indentor”, menurut Muhammad Djafar Saidi,<sup>128</sup> indentor adalah orang atau badan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di Indonesia, yang dalam lingkungan usaha atau pekerjaannya menyuruh importir untuk mengimpor barang untuk dan atas nama kepentingannya.

Penegasan agar tidak terjadi kekeliruan dalam memberikan makna antara impor barang kena pajak dengan penyerahan barang kena pajak. Karena dalam istilah impor barang kena pajak, maka tidak akan ditemukan impor barang kena pajak yang dikecualikan dengan tidak dikenakan pajak, sebagaimana dalam penyerahan barang kena pajak dan penyerahan jasa kena pajak. Dalam hal impor barang kena pajak dengan menggunakan metode penafsiran autentik, untuk itu bersifat limitatif sehingga kepastian hukum menjadi tujuannya.

### **3) Penyerahan Jasa Kena Pajak**

Pada dasarnya setiap aktivitas yang dilakukan oleh pengusaha atas penyerahan barang kena pajak yang dilakukan di daerah pabean, maka aktivitas yang demikian sudah menjadi bagian dari objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang sudah barang tentu pengusaha tersebut dapat dikenakan PPN. Pasal 1 angka 5 UU PPN, memberikan pengertian penyerahan jasa kena pajak adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan pada suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.

Ketentuan pasal tersebut menunjukkan bahwa setiap aktivitas pemberian jasa kena pajak, dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Jadi, pemberian jasa kena pajak dilakukan oleh pengusaha, walaupun

---

<sup>127</sup>Rochmat Soemitro, *Pajak Pertambahan Nilai*, hlm. 136.

<sup>128</sup>Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, hlm. 45.

bukan merupakan pengusaha kena pajak.<sup>129</sup> Dengan demikian, pengenaan atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dari aktivitas penyerahan barang kena pajak oleh pengusaha kena pajak di daerah pabean, hal demikian dapat dimaknai dalam arti yang luas, karena pengusaha pada dasarnya merupakan bagian dari pengusaha kena pajak. Sehingga jasa kena pajak yang dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri dan/atau jasa kena pajak diberikan secara cuma-cuma, termasuk dalam pengertian penyerahan jasa kena pajak.

UU PPN telah memberikan kejelasan tentang penyerahan jasa kena pajak, hal demikian memberikan pengertian tidak setiap aktivitas penyerahan jasa kena pajak di daerah pabean serta-merta kemudian menjadi objek PPN. Oleh karena ada penyerahan jasa kena pajak yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak, namun dikecualikan dari objek PPN, artinya penyerahan jasa kena pajak tersebut tidak dapat dikenakan PPN. Pengecualian tersebut mencakup:

- a) Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik;
- b) Jasa di bidang pelayanan sosial;
- c) Jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko;
- d) Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
- e) Jasa di bidang keagamaan;
- f) Jasa di bidang pendidikan;
- g) Jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan pajak tontonan;
- h) Jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan;
- i) Jasa di bidang umum di darat dan di air;
- j) Jasa di bidang tenaga kerja;
- k) Jasa di bidang perhotelan;
- l) Jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.

Ketentuan aturan tersebut di atas, dengan diberikannya pengecualian terhadap objek PPN terhadap pengusaha kena pajak, maka hakikatnya merupakan cerminan prinsip keadilan yang tertuang melalui untaian

---

<sup>129</sup>*Ibid.*, hlm. 46.

kalimat dalam pasal dan ayat pada UU PPN. Bagi pengusaha kena pajak, dengan adanya pengecualian objek tersebut dapat memaksimalkan pengusaha kena pajak dalam melakukan pekerjaannya, sehingga dapat mencegah terjadinya penghindaran atau penyelundupan terhadap PPN. Hal demikian juga akan dapat menghindarkan terjadinya pajak berganda, artinya satu objek pajak dikenakan dua pajak yang berbeda. Sisi lain adanya pengecualian terhadap PPN memberikan dampak yang positif dan memberikan kepastian hukum kepada pengusaha kena pajak atas objek PPN.

#### **4) Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud**

Pembedaan benda atau barang dalam hukum perdata dikenal dengan benda/barang berwujud dan benda/barang tidak berwujud. Hakikat benda berwujud adalah benda yang dapat dilihat oleh pancaindra, sebaliknya benda yang tidak berwujud adalah benda yang tidak dapat dilihat oleh pancaindra, namun keberadaannya secara hukum diakui. Demikian pula dalam hukum pajak, khususnya pada PPN dikenal pula terhadap barang/benda tidak berwujud yang dapat dikenakan PPN, antara lain: hak merek, hak paten, dan hak cipta. Kategori pengelompokan benda yang demikian termasuk sebagai objek benda yang dikenakan PPN, manakala dimanfaatkan dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Pemanfaatan barang kena pajak yang tidak berwujud didasarkan atas suatu perbuatan hukum, berupa perjanjian yang dilakukan antara pemilik barang kena pajak yang tidak berwujud dengan pengguna barang kena pajak yang tidak berwujud.

#### **5) Pemanfaatan Jasa Kena Pajak**

Objek PPN selain pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud seperti yang sudah diuraikan di atas, dikenal pula pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean dalam UU PPN. Pengenaan pajak atas pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) tanpa melihat pada siapa yang memanfaatkannya. Karena pemanfaatan dari setiap kegiatan yang dari jasa kena pajak di luar daerah pabean di dalam daerah pabean dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Sedangkan Jasa Kena Pajak (JKP) adalah seluruh jenis jasa selain yang dikecualikan dalam Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang No. 42

Tahun 2009 tentang PPnBM, misalnya jasa pelayanan kesehatan medik, jasa pelayanan sosial, jasa asuransi, jasa keagamaan, dan sebagainya.

## **6) Ekspor Barang Kena Pajak**

Ekspor barang kena pajak merupakan salah satu bagian dari objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN), manakala kegiatan tersebut dilakukan oleh pengusaha kena pajak. Untuk itu apabila kegiatan ekspor barang itu dilakukan bukan oleh pengusaha kena pajak, maka konsekuensinya tidak dapat dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Membicarakan keluar-masuknya barang dari luar daerah pabean ke dalam wilayah Indonesia, maka terlebih dahulu harus memahami apa ekspor itu. Hakikat ekspor adalah setiap kegiatan pengeluaran barang dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean. Untuk itu pengusaha kena pajak yang melakukan kegiatan ekspor barang kena pajak dinamakan “eksportir”. Pengertian ini perlu dipahami oleh setiap orang, khususnya yang berminat dalam kajian hukum pajak.

Berdasarkan kebijakan dari negara terhadap kegiatan atas ekspor barang kena pajak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dengan tarif 0% (nol persen). Maksud pembentuk UU PPnBM mengenakan pajak dengan tarif 0% (nol persen) terhadap pengusaha kena pajak, hal demikian sesuai dengan tujuan hukum pajak, salah satunya adalah “kemanfaatan”. Maksudnya adalah agar pengusaha kena pajak mampu bersaing dengan cara yang sehat terhadap pengusaha asing dalam memasarkan barang kena pajak yang diekspor. Sehingga kemanfaatan ini dapat dirasakan secara langsung oleh pengusaha kena pajak, sekaligus sebagai bentuk jaminan dan pemihakan negara terhadap pengusaha dalam negeri. Walaupun demikian, pengusaha kena pajak memiliki kewajiban untuk menulisnya dalam surat pemberitahuan yang disampaikan pada kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat dikukuhkannya sebagai pengusaha kena pajak. Hal ini penting sebagai salah satu bentuk kepatuhan hukum pengusaha kena pajak dalam melaksanakan kewajibannya sebagai wajib pajak.

Berdasarkan pada Pasal 4 ayat (1) UU PPN menyatakan tentang syarat yang harus dipenuhi oleh pengusaha kena pajak dalam penyerahan barang kena pajak dan jasa kena pajak untuk dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Syarat-syarat penyerahan barang kena pajak adalah sebagai berikut:

- a) Barang berwujud yang diserahkan merupakan barang kena pajak;
- b) Barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan barang kena pajak;
- c) Penyerahan barang kena pajak dilakukan di dalam daerah pabean;
- d) Penyerahan barang kena pajak dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Sisi lain syarat-syarat yang wajib dipenuhi dalam penyerahan jasa kena pajak untuk dapat dikenakan pajak pertambahan nilai adalah sebagai berikut:

- a) Jasa yang diserahkan merupakan jasa kena pajak;
- b) Penyerahan jasa kena pajak dilakukan di dalam daerah pabean;
- c) Penyerahan jasa kena pajak dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Dengan demikian, dari syarat-syarat tersebut menunjukkan adanya persamaan dan perbedaan antara penyerahan barang kena pajak dan penyerahan jasa kena pajak. Persamaannya, baik untuk penyerahan barang kena pajak maupun jasa kena pajak sudah dibuatkan kriteria yang baku, sehingga tidak menimbulkan multitafsir. Sedangkan perbedaannya untuk jasa kena pajak dalam tatanan perkembangannya lebih cepat bila dibandingkan dengan barang kena pajak, sesuai dengan dinamika dan tuntutan masyarakatnya. Jadi, syarat-syarat tersebut dapat saja mengalami perubahan dan perkembangan yang cepat sejalan dengan perkembangan hukum pajak yang mengatur di bidang ekonomi dan perdagangan pada masa kini dan pada masa yang akan datang. Inilah bentuk dari wujud dinamisnya hukum dalam mengikuti perkembangan masyarakatnya. Artinya, hukum selalu berkembang sesuai dengan perkembangan masyarakat.

## **7) Objek Pajak Penjualan atas Barang Mewah**

Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di samping mengatur tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN), mengatur pula Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM). Namun demikian, pengenaan terhadap Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) tidak dapat diterapkan sebelum Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dikenakan kepada wajib pajak, oleh karena keberadaan barang mewah hanya melekat pada barang kena

pajak, tidak berdiri sendiri sebagai objek pajak yang dapat dikenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM).

Ukuran yang digunakan untuk menentukan apakah barang kena pajak terkategori pada golongan barang mewah atau bukan barang mewah secara tegas diatur pada Pasal 5 ayat (1) UU PPN. Adapun kategori barang kena pajak tergolong barang mewah adalah sebagai berikut:

- a) Barang kena pajak bukan merupakan barang kebutuhan pokok.
- b) Barang kena pajak yang dikonsumsi oleh masyarakat tertentu.
- c) Pada umumnya barang kena pajak yang dikonsumsi oleh masyarakat yang berpenghasilan tinggi.
- d) Barang kena pajak yang dikonsumsi untuk menunjukkan status.
- e) Apabila dikonsumsi dapat merusak kesehatan dan moral masyarakat serta mengganggu ketertiban masyarakat, contoh: minuman yang beralkohol.

Objek Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) yang dapat dikenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), hanya melekat atas barang kena pajak yang tergolong mewah. Jadi, tidak semua barang kena pajak dapat dikenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), kecuali yang diatur secara limitatif dalam UU PPN dan penyerahannya dilakukan oleh pengusaha yang menghasilkan barang kena pajak di dalam daerah pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya. Jadi, kriteria yang digunakan untuk dapat dikenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) hanya diperuntukkan terhadap pengusaha kena pajak yang menghasilkan barang kena pajak yang tergolong mewah, sebaliknya pengusaha kena pajak yang tidak menghasilkan barang kena pajak yang terkategori mewah tidaklah dapat dikenakan kepadanya, meskipun melakukan penyerahan barang kena pajak yang tergolong mewah di dalam daerah pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Pasal 5 ayat (1) UU PPN mempertegas kriteria yang digunakan untuk menentukan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) dalam daerah pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya, dilekatkan pada mereka yang menghasilkan dengan ukuran adalah sebagai berikut:

- a) Merakit, yakni menggabungkan bagian-bagian lepas dari suatu barang menjadi barang setengah jadi, seperti merakit mobil, barang elektronik, perabot rumah tangga, dan sebagainya.

- b) Memasak, yakni mengolah barang dengan cara memanaskan, baik dicampur bahan lain atau tidak.
- c) Mencampur, yakni mempersatukan dua atau lebih unsur untuk menghasilkan satu atau lebih barang lain.
- d) Mengemas, yakni menempatkan satu barang ke dalam suatu benda yang melindunginya dari kerusakan atau meningkatkan pemasarannya.
- e) Membotolkan, yakni memasukkan minuman atau benda cair ke dalam botol yang ditutup menurut cara tertentu.

Ketentuan tersebut tidak bersifat statis, melainkan bersifat dinamis dengan mengikuti perkembangan tuntutan masyarakatnya, baik di masa kini maupun di masa yang akan datang, dengan tujuan satu, yakni untuk menjaring sebanyak mungkin dari wajib pajak itu sendiri. Dinamisasi dari kriteria yang digunakan hakikatnya tidak boleh melanggar apa yang menjadi tujuan dari hukum pajak itu sendiri, yakni keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum.

Pada dasarnya yang menjadi objek pajak impor barang kena pajak yang tergolong mewah di samping dikenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) juga dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dengan demikian, yang menjadi objek impor barang kena pajak yang tergolong barang mewah juga merupakan objek Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM). Jadi, objek Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) mencakup penyerahan barang kena pajak yang tergolong barang mewah dan impor barang kena pajak yang tergolong barang mewah.

Pengenaan terhadap Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) dan atas impor barang kena pajak yang tergolong barang mewah, menyangkut subjek pajaknya dengan tidak memperhatikan siapa yang mengimpor barang kena pajak tersebut, dan tidak memperhatikan apakah impor tersebut dilakukan hanya sekali atau dilakukan secara berulang kali. Sehingga pengenaan atas Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) tergantung pada yang melakukan impor barang kena pajak yang tergolong barang mewah. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) hanya dikenakan satu kali, yaitu pada waktu penyerahan barang kena pajak yang tergolong barang mewah di dalam daerah pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaan pengusaha yang bersangkutan atau impor barang kena pajak yang tergolong barang mewah yang dilakukan

oleh siapa saja. Tarif yang digunakan atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah tarif tunggal dengan persentase sebesar 10%.

### **c. Objek Pajak Bumi dan Bangunan**

Dasar hukum Pajak Bumi dan Bangunan adalah Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Objek PBB berdasarkan Pasal 2 UU PBB adalah bumi dan/atau bangunan. UU PBB menjelaskan yang dimaksud dengan bumi adalah permukaan bumi (perairan) dan tubuh bumi yang ada di bawahnya.

Pada hakikatnya permukaan bumi itu sebenarnya tidak lain adalah tanah. Dengan yang menjadi objek Pajak Bumi dan Bangunan adalah tanah (perairan) dan tubuh bumi. Pengertian air menurut Pasal 5 ayat (1) UU No. 5 Tahun 1960 tentang Undang-Undang Pokok Agraria, adalah mencakup juga perairan pedalaman maupun laut wilayah Indonesia. Selain tanah, bangunan yang juga menjadi objek PBB adalah konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada tanah (dan/atau perairan), yang diperuntukkan sebagai tempat tinggal atau tempat berusaha atau tempat yang dapat diusahakan.

Prinsip yang dianut dalam UU PBB yang menjadi objek pajaknya adalah tanah dan bangunan menganut prinsip asas pemisahan horizontal (*horizontale scheidung*). Hal ini memberikan arti bahwa dimungkinkan ada perbedaan antara orang atau badan pemilik rumah dengan pemilik tanah. Dengan demikian, UU PBB membolehkan berlainan antara pemilik tanah dan bangunan terpisah bukan satu orang atau satu badan. Maka sebagai konsekuensi dalam pengenaan pajaknya pun berbeda antara PBB untuk rumah dan PBB untuk tanah. Oleh karena itu, bukti pembayaran PBB tidak dapat dijadikan sebagai alat bukti hak kepemilikan atas tanah.

Selanjutnya, dalam penjelasan pada Pasal 1 ayat (2) UU PBB bahwa yang termasuk dalam pengertian bangunan adalah:

- 1) Jalan lingkungan yang terletak dalam suatu kompleks bangunan, seperti: hotel, pabrik dan empalmemennya, dan lain-lain yang merupakan satu kesatuan dengan kompleks bangunan tersebut;
- 2) Kolam renang;
- 3) Pagar mewah;

- 4) Galangan kapal dermaga;
- 5) Taman mewah;
- 6) Tempat penampungan/kilang minyak, air dan gas, dan pipa minyak;
- 7) Fasilitas lain yang memberikan manfaat;
- 8) Jalan tol.

Selanjutnya, objek yang dikecualikan dari PBB, dalam Pasal 3 UU PBB menentukan bahwa objek yang tidak dikenakan PBB adalah:

- 1) Objek tanah (tanah, bangunan, dan perairan) yang semata-mata digunakan untuk melayani kepentingan umum di bidang ibadah, sosial, pendidikan, dan kebudayaan nasional, serta tidak dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan.
- 2) Objek yang digunakan untuk kuburan, peninggalan purbakala, atau yang sejenis dengan itu.
- 3) Objek yang merupakan hutan lindung, hutan suaka, cagar alam, taman nasional, tanah pengembalaan yang dikuasai oleh desa, dan tanah negara yang belum dibebani suatu hak.
- 4) Objek yang digunakan oleh perwakilan diplomatik, konsulat dengan syarat negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik.
- 5) Objek yang digunakan oleh Perwakilan Organisasi Internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan.

Ditinjau dari keadilan sangatlah tidak adil bila pengenaan atas Pajak Bumi dan Bangunan nilainya disamaratakan. Maka menjadi keharusan perlu adanya kategori dan klasifikasi. Yang dimaksud dengan klasifikasi bumi dan bangunan adalah pengelompokan bumi dan bangunan menurut nilai jualnya dan digunakan sebagai pedoman serta untuk memudahkan pajak yang terutang.<sup>130</sup> Faktor-faktor yang perlu mendapat perhatian dalam mengklasifikasikan bumi/tanah adalah sebagai berikut:

- 1) Letak tanah/bangunan;
- 2) Luas tanah, bumi, dan bangunan;
- 3) Hasil dari tanah/bangunan;
- 4) Peruntukan tanah/bangunan;

---

<sup>130</sup>Rochmat Soemitro, *Pajak Bumi dan Bangunan*, (Bandung: PT Eresco, 1989), hlm. 13.

- 5) Pemanfaatan;
- 6) Kondisi lingkungan.

Sedangkan faktor yang harus diperhatikan dalam mengklasifikasi bangunan adalah sebagai berikut:

- 1) Konstruksi bangunan;
- 2) Bahan yang digunakan;
- 3) Rekayasa bangunan;
- 4) Letak bangunan;
- 5) Kondisi lingkungan, dan sebagainya.

#### **d. Objek Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan**

Pada awalnya Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) merupakan pajak pusat yang diatur dengan UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, kemudian dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), pajak tersebut diserahkan kepada daerah kabupaten/kota. Lebih lanjut berdasarkan Pasal 85 UU PDRD, yang menjadi objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan bangunan dapat terjadi karena adanya pemindahan atau pemberian hak baru. Pemindahan hak itu meliputi:

- 1) Jual-beli;
- 2) Tukar-menukar;
- 3) Hibah;
- 4) Hibah wasiat;
- 5) Waris;
- 6) Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain;
- 7) Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
- 8) Penunjukan pembeli dan lelang;
- 9) Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;
- 10) Penggabungan usaha;
- 11) Peleburan usaha;
- 12) Pemekaran usaha; atau
- 13) Hadiah.

Sedangkan pemberian hak baru meliputi:

- 1) Kelanjutan pelepasan hak;
- 2) Di luar pelepasan hak.

Jenis hak atas tanah tersebut meliputi:

- 1) Hak milik;
- 2) Hak guna usaha;
- 3) Hak guna bangunan;
- 4) Hak pakai;
- 5) Hak milik atas satuan rumah susun;
- 6) Hak pengelolaan.

Jenis objek pajak sebagaimana diatur pada Pasal 85 ayat (4) UU PDRD, yang tidak dikenakan Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) adalah objek-objek pajak yang diperoleh:

- 1) Perwakilan diplomatik dan konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik;
- 2) Negara untuk penyelenggaraan pemerintahan dan/atau untuk pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum;
- 3) Badan atau perwakilan lembaga internasional yang ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan dengan syarat tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan lain di luar fungsi dan tugas badan atau perwakilan organisasi tersebut;
- 4) Orang pribadi atau badan karena konversi hak atau karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama;
- 5) Orang pribadi atau badan karena wakaf;
- 6) Orang pribadi atau badan yang digunakan untuk kepentingan ibadah.

### **C. Wajib Pajak**

Pada dasarnya subjek pajak itu berbeda dengan wajib pajak, oleh karena wajib pajak itu memiliki kewajiban untuk membayar pajak. Setiap wajib pajak sudah pasti adalah sebagai subjek pajak, sebaliknya setiap subjek pajak belum tentu sebagai wajib pajak yang mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Dengan demikian, wajib pajak adalah subjek

pajak, yakni orang atau badan yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan memenuhi kriteria objektif sehingga berkeharusan untuk membayar pajak. Contoh, orang pribadi yang bekerja dan memperoleh penghasilan adalah merupakan subjek pajak penghasilan, namun tidaklah setiap orang yang bekerja dan memperoleh penghasilan secara otomatis menjadi wajib pajak penghasilan, manakala subjek orang pribadi itu memperoleh penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), maka subjek pajak tersebut bukanlah sebagai wajib pajak dan tidak mempunyai kewajiban untuk membayar pajak.

Lebih lanjut, berdasarkan pada Pasal 1 angka (2) UU KUP, memberikan pengertian bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi: pembayaran pajak, pemotongan pajak, dan pemungutan pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

#### **D. Penanggung Pajak**

Dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dikenal istilah subjek pajak, wajib pajak, dan juga penanggung pajak, ketiganya mempunyai pengertian yang berbeda. Berdasarkan pada Pasal 1 angka 28 UU KUP, menyebutkan bahwa penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak diwakili dalam hal:

1. Badan oleh pengurus;
2. Badan yang menyatakan pailit oleh kurator;
3. Badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pembersihan;
4. Badan dalam likuidasi oleh likuidator;
5. Suatu warisan yang belum terbagi oleh seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya;
6. Anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya (Pasal 32 ayat (1) UU KUP).



[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## JENIS-JENIS PAJAK

Membahas jenis dan sistem pemungutan pajak tidak dapat dilepaskan dari objek kajian hukum pajak yang menekankan pada aspek kajian pada lembaga yang berwenang melakukan pemungutan pajak pusat dan pajak daerah, pembagian pajak berdasarkan dari segi administrasi, pembagian pajak berdasarkan pada titik tolak pemungutnya. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada uraian di bawah ini:

### **A. Pembagian Pajak Berdasarkan Siapa yang Berwenang untuk Melakukan Pemungutan Pajak**

#### **1. Pajak Pusat**

Pajak pusat adalah pajak yang kewenangan pemungutannya ada pada pemerintah pusat melalui instansi vertikal, pajak tersebut sebagai sumber penerimaan negara Indonesia di mana hasil pajak tersebut digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, termasuk untuk pembangunan. Contoh pajak pusat: PPh, PPN, PPnBM, PBB Perkebunan, Bea Materai, dan Cukai, pajak-pajak tersebut dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea Cukai (DJBC) Departemen Keuangan. Dengan demikian, DJP memiliki kewenangan terhadap jenis pajak, antara lain:

- a. Pajak Penghasilan (PPh).
- b. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM).
- c. Bea Materai dan PBB sektor perkebunan, kehutanan, dan pertambangan migas.

Sedangkan kewenangan DJBC terhadap jenis pajak, antara lain:

- a. Cukai.
- b. Pajak Perdagangan Internasional (Bea Masuk dan Pajak/Pungutan Ekspor).

## 2. Pajak Daerah

Pajak daerah adalah pajak yang kewenangan pemungutannya ada pada pemerintah daerah dengan melalui Badan Pendapatan Daerah (Bapenda), berdasarkan peraturan daerah (perda), fungsinya untuk mengisi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dan hasilnya dimanfaatkan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran daerah, termasuk di dalamnya digunakan untuk membiayai pembangunan.

Pajak daerah memiliki peranan yang strategis dalam upaya meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Untuk itu agar potensi pajak daerah dapat dimaksimalkan, maka perlunya pemerintah daerah diberdayakan untuk kreatif mengembangkan pajak-pajak daerah, dengan kriteria-kriteria perpajakan yang baik (*good tax*), kriteria tersebut dapat dilihat di halaman 219 poin a s/d g.<sup>131</sup> Cara lain untuk meningkatkan potensi pajak daerah, yaitu dengan menggali perluasan basis pajak yang sudah ada, misalnya untuk Pajak Kendaraan Bermotor dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, yang diperluas hingga mencakup kendaraan pemerintah, Pajak Restoran diperluas hingga mencakup pelayanan katering.<sup>132</sup> Kebijakan pemerintah pusat untuk menambah sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) maka ditentukanlah beberapa pajak yang semula merupakan pajak pusat, kemudian kewenangan pemungutannya diberikan kepada daerah kabupaten/kota berdasarkan Undang-Undang

---

<sup>131</sup>Andrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2008), hlm. 58.

<sup>132</sup>Abd. Rachim A.F., *Barometer Keuangan Negara*, (Yogyakarta: CV Andi Offset, 2015), hlm. 22.

Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, misalnya Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) serta Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) untuk perdesaan dan perkotaan. Lebih lanjut ada beberapa kriteria yang harus diperhatikan dalam pemungutan pajak daerah, yaitu:

- a. Objek pajak harus berada di daerah dan kemungkinan kecil bergerak di luar daerah.
- b. Pajak tidak melanggar undang-undang perpajakan nasional maupun provinsi.
- c. Pajak tidak kontradiktif dengan kepentingan umum.
- d. Pajak harus sesuai dengan potensi pendapatan.
- e. Penerapan pajak tidak memberi dampak negatif bagi ekonomi lokal.
- f. Pajak dilakukan secara adil kepada penduduk daerah.
- g. Pajak melindungi pelestarian lingkungan. Pemerintah daerah mempunyai kewenangan untuk mengatur tarif pajak daerah untuk memaksimalkan pendapatan, atau menciptakan daerah yang kompetitif bagi investor potensial.

Sistem pajak daerah dan tarif yang digunakan dalam pemungutan pajak daerah harus lebih bersahabat dengan mempertimbangkan kemampuan masyarakat daerah, termasuk dunia usaha, sehingga dalam pelaksanaannya lebih sederhana, murah, efisien, dan transparan, serta mampu untuk mendukung pertumbuhan ekonomi daerah. Sistem yang demikian pada akhirnya akan dapat meningkatkan sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) dari sektor pajak, yang berimbas positif dalam menopang Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Dasar hukum keberlakuan pajak daerah adalah peraturan daerah (perda) yang dibentuk bersama antara DPRD dengan kepala daerah. Peraturan daerah tersebut kemudian diimplementasikan dengan memungut berbagai pajak daerah yang bertujuan untuk kepentingan pembiayaan rumah tangga pemerintah daerah. Oleh karena itu, pemungutan pajak daerah kewenangannya melekat pada pemerintah daerah yang mencakup:

- a. Kewenangan untuk memungut pajak daerah harus didasarkan pada peraturan daerah (perda) yang merupakan dasar hukum sebagai legalitas pemerintah daerah dalam memungut pajak. Sehingga pelaksanaannya dapat dipaksakan kepada wajib pajak

yang berkewajiban membayar pajak dan adanya sanksi bagi yang melanggarnya.

- b. Sifat pajak daerah memiliki wilayah terbatas hanya pada wilayah daerah tertentu saja.
- c. Hasil dari pemungutan pajak daerah dipergunakan untuk membiayai pengeluaran rumah tangga daerah.

Guna mencapai tujuan dan sasaran dalam pelaksanaan pemungutan pajak daerah, maka diperlukan adanya reformasi pajak daerah yang meliputi:<sup>133</sup>

- a. Lebih menyederhanakan dan mengefisienkan sistem perpajakan dengan maksud mengurangi *high cost economy* dan membuat sistem yang lebih dapat diterima oleh masyarakat.
- b. Meningkatkan penerimaan pajak daerah guna mengurangi tingkat ketergantungan daerah kepada pusat dalam hal pendanaan untuk kepentingan pembangunan daerah.
- c. Memberikan kepastian hukum, dengan harapan kesadaran masyarakat meningkat dalam hal memenuhi kewajiban pajak daerah dan retribusi daerah.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, maka pajak daerah dapat dibagi dan dibedakan menjadi pajak daerah provinsi dan pajak daerah kabupaten/kota. Yang termasuk pajak daerah provinsi, antara lain:

- a. Pajak Kendaraan Bermotor.
- b. Pajak Bahan Bakar.
- c. Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor.
- d. Pajak Air Permukaan.
- e. Pajak Rokok.

Sedangkan yang termasuk ke dalam pajak kabupaten/kota adalah:

- a. Pajak Hotel.
- b. Pajak Restoran.

---

<sup>133</sup>Sugianto, *Pajak dan Retribusi Daerah (Pengelolaan Pemerintah Daerah dalam Aspek Keuangan, Pajak dan Retribusi Daerah)*, (Jakarta: Gramedia Widiasarana Indonesia, 2008), hlm. 28-29.

- c. Pajak Hiburan.
- d. Pajak Reklame.
- e. Pajak Penerangan Jalan.
- f. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan.
- g. Pajak Parkir.
- h. Pajak Air Tanah.
- i. Pajak Sarang Burung Walet.
- j. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan.
- k. Pajak Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

### **3. Retribusi**

Substansi yang menjadi ukuran dalam pembebanan antara pajak dan retribusi berbeda, karena dalam pajak si wajib pajak tidak memperoleh kontraprestasi (imbalan) yang diberikan secara langsung oleh negara/daerah kepada wajib pajak, melainkan kontraprestasi tersebut diberikan secara kolektif. Sedangkan dalam retribusi kontraprestasi (imbalan) diberikan oleh negara/daerah secara langsung kepada individual, kepada para pihak yang menggunakan atau memanfaatkan objek retribusi. Berdasarkan Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) adalah sebagai berikut:

- a. Jasa Umum.
- b. Jasa Usaha.
- c. Perizinan Tertentu.

Guna memberikan penjelasan terhadap ketiga retribusi tersebut maka dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Retribusi jasa umum, dengan kriteria sebagai berikut:
  - 1) Retribusi jasa umum bersifat bukan pajak dan bersifat bukan retribusi jasa usaha atau retribusi perizinan tertentu. Misalnya, pelayanan kesehatan dan pelayanan persampahan.
  - 2) Jasa yang bersangkutan merupakan kewenangan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Contoh, penyewaan aset yang dimiliki atau dikuasai pemerintah daerah, penyediaan

tempat penginapan, usaha bengkel kendaraan, tempat pencucian mobil, dan penjualan bibit.

- 3) Jasa tersebut memberikan manfaat khusus bagi orang pribadi atau badan yang diharuskan membayar retribusi, di samping untuk melayani kepentingan dan kemanfaatan umum.
  - 4) Jasa tersebut layak untuk dikenakan retribusi.
  - 5) Retribusi tidak bertentangan dengan kebijakan nasional mengenai penyelenggaraannya.
  - 6) Retribusi dapat dipungut secara selektif dan efisien, serta merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang potensial.
  - 7) Pemungutan retribusi memungkinkan penyediaan jasa tersebut dengan tingkat dan/atau kualitas pelayanan yang baik.
- b. Retribusi jasa usaha, dengan kriteria sebagai berikut:
- 1) Retribusi jasa usaha bersifat bukan pajak dan bersifat bukan jasa atau perizinan tertentu.
  - 2) Jasa yang bersangkutan adalah jasa yang bersifat komersial yang seyogianya disediakan oleh sektor swasta, tetapi belum memadai atau terdapatnya harta yang dimiliki/dikuasai daerah yang belum dimanfaatkan secara penuh oleh pemerintah daerah.
- c. Retribusi perizinan tertentu, dengan kriteria sebagai berikut:
- 1) Perizinan tersebut termasuk kewenangan pemerintahan yang diserahkan kepada daerah dalam rangka asas desentralisasi.
  - 2) Perizinan tersebut benar-benar diperlukan guna melindungi kepentingan umum.
  - 3) Biaya yang menjadi beban daerah dalam penyelenggaraan izin tersebut dan biaya untuk menanggulangi dampak negatif dari pemberian izin tersebut telah ditetapkan.

Lebih lanjut yang menjadi objek dan prinsip-prinsip retribusi daerah adalah:

a. Objek dan Prinsip Retribusi Jasa Umum

Yang menjadi objek retribusi jasa umum adalah pelayanan yang disediakan atau diberikan oleh pemerintah daerah dengan tujuan untuk kemanfaatan dan kepentingan umum, baik orang pribadi

atau badan. Sedangkan prinsip retribusi jasa umum adalah ditetapkan dengan mempertimbangkan biaya penyediaan jasa yang bersangkutan, kemampuan masyarakat, dan aspek keadilan. Yang termasuk jenis retribusi jasa umum adalah:

- 1) Retribusi pelayanan kesehatan.
- 2) Retribusi pelayanan persampahan/kebersihan.
- 3) Retribusi penggantian biaya cetak kartu tanda penduduk dan akta catatan sipil.
- 4) Retribusi pelayanan pemakaman dan pengabuan mayat.
- 5) Retribusi pelayanan parkir di tepi jalan umum.
- 6) Retribusi pelayanan pasar.
- 7) Retribusi pengujian kendaraan bermotor.
- 8) Retribusi pemeriksaan alat pemadam kebakaran.
- 9) Retribusi penggantian biaya cetak peta.
- 10) Retribusi penyediaan dan/atau penyedotan kakus.
- 11) Retribusi pengolahan limbah cair.
- 12) Retribusi pelayanan tera/tera ulang.
- 13) Retribusi pelayanan pendidikan.
- 14) Retribusi pengendalian menara telekomunikasi.

b. Objek dan Prinsip Retribusi Jasa Usaha

Yang menjadi objek retribusi jasa usaha adalah pelayanan yang diberikan atau disediakan oleh pemerintah daerah dengan tujuan yang bersifat komersial. Sedangkan prinsip retribusi jasa usaha adalah ditetapkan berdasarkan pada tujuan untuk memperoleh keuntungan yang layak, meliputi:

- 1) Pelayanan yang diberikan kepada perorangan atau badan dengan memanfaatkan kekayaan daerah yang belum dilakukan secara optimal.
- 2) Penyediaan sarana-prasarana oleh pemerintah daerah yang belum dilakukan secara memadai oleh pihak swasta.

Yang termasuk jenis retribusi jasa usaha adalah:

- 1) Retribusi pemakaian kekayaan daerah.
- 2) Retribusi pasar grosir dan/atau pertokoan.

- 3) Retribusi tempat pelelangan.
- 4) Retribusi terminal.
- 5) Retribusi tempat khusus parkir.
- 6) Retribusi tempat penginapan/pesangrahan/vila.
- 7) Retribusi rumah potong hewan.
- 8) Retribusi pelayanan kepelabuhanan.
- 9) Retribusi tempat rekreasi dan olahraga.
- 10) Retribusi penyeberangan di air.
- 11) Retribusi penjualan produksi usaha daerah.

c. Objek dan Prinsip Perizinan Tertentu

Yang menjadi objek retribusi perizinan tertentu adalah pelayanan perizinan tertentu yang diberikan oleh pemerintah daerah kepada perorangan atau badan yang bertujuan untuk pengaturan dan pengawasan, di antaranya: kegiatan atas pemanfaatan ruang, penggunaan sumber daya alam, sarana-prasarana dimaksudkan untuk memberikan perlindungan terhadap kepentingan umum, dan menjaga kelestarian lingkungan. Sedangkan prinsip retribusi perizinan tertentu adalah ditentukan berdasarkan pada tujuan untuk menutup sebagian atau sama dengan biaya penyelenggaraan jasa yang bersangkutan. Yang termasuk jenis retribusi perizinan tertentu adalah:

- 1) Retribusi izin mendirikan bangunan.
- 2) Retribusi izin tempat penjualan minuman beralkohol.
- 3) Retribusi izin gangguan.
- 4) Retribusi izin trayek.
- 5) Retribusi izin usaha perikanan.

Cara untuk menentukan besarnya jumlah retribusi yang harus dibayar oleh perorangan atau badan adalah dengan menghitung berdasarkan pada perkalian antara pemanfaatan jasa yang diterima dengan tarif retribusi. Tarif yang lazim digunakan adalah dalam bentuk persentase tertentu atau nilai rupiah untuk menghitung besarnya retribusi yang terutang. Penentuan besarnya tarif secara tegas diatur dalam peraturan daerah tentang retribusi.

Mencermati dari ketentuan yang mengatur pajak daerah dan retribusi daerah dalam UU PDRD, maka dapatlah dikatakan ada perbedaan sifat antara pajak daerah dan retribusi daerah. Keberadaan pajak daerah dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah bersifat *close list* dan limitatif, artinya untuk pajak daerah kewenangan yang melekat yang dimiliki oleh pemerintah daerah bersifat tertutup, artinya daerah tidak diberikan kewenangan untuk mencari dan menambah jenis pajak baru, melainkan terbatas hanya yang tertulis pada undang-undang tersebut. Hal demikian berbeda dengan retribusi daerah yang bersifat *open list* dan tidak limitatif, artinya pemerintah daerah masih dimungkinkan berdasarkan kewenangan yang melekat dalam otonominya untuk mencari dan menambah jenis retribusi baru, sepanjang diatur dalam peraturan daerah. Meskipun daerah masih dimungkinkan menambah jenis retribusi baru, namun daerah tidak boleh melanggar kriteria yang telah ditentukan, seperti yang telah diuraikan di atas. Pelanggaran terhadap kriteria yang telah ditentukan dalam UU PDRD, maka dapat berakibat retribusi yang diatur dalam peraturan daerah batal demi hukum atau setidaknya tidaknya dapat dibatalkan.

## **B. Jenis dan Sifat Pajak Daerah Provinsi, Kabupaten/Kota**

Ditinjau dari politik perpajakan, keberadaan pajak daerah pada dasarnya merupakan bentuk kebijakan pemerintah pusat dalam bentuk desentralisasi fiskal, hal ini bertujuan untuk memperkuat tatanan perkembangan otonomi daerah, sekaligus memperkuat bentuk pembiayaan daerah dalam melakukan perencanaan dan pengambilan keputusan pembangunan daerah. Dilihat dari karakteristik Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, memiliki sifat *close list* dan limitatif, artinya undang-undang ini bersifat tertutup karena daerah tidak dibenarkan lagi untuk membuat jenis pajak baru untuk pajak daerah, melainkan hanya pajak daerah yang telah ditentukan dan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009. Hal demikian berbeda dengan undang-undang pajak daerah sebelumnya, yakni UU No. 34 Tahun 2000, yang memiliki karakteristik *open list* dan tidak limitatif, artinya daerah terbuka dan dimungkinkan untuk membuat jenis pajak baru sepanjang dianggap perlu oleh pemerintah daerah, hal inilah yang kemudian oleh para

pengusaha dianggap sebagai pemicu terhadap ekonomi berbiaya tinggi, dan banyaknya investor asing yang hengkang dari wilayah Indonesia, karena para investor beranggapan bahwa Indonesia tidak lagi kondusif terhadap sistem perpajakannya. Oleh karena itu, prinsip-prinsip yang harus ada pada pajak daerah adalah sebagai berikut:<sup>134</sup>

1. Akuntabilitas dan transparan.
2. Netralitas.
3. Rasa keadilan bagi wajib pajak.
4. Reliabilitas, stabilitas, dan elastisitas.
5. Sederhana administrasinya.
6. Lebih besar penerimaannya dengan biaya pemungutan yang minimal.
7. Kepastian hukum.

Pengenaan jenis pajak untuk daerah provinsi, kabupaten, dan kota secara tegas diatur dalam UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Pada Pasal 2 ayat (1) dan (2) mengatur:

1. Jenis pajak provinsi terdiri atas:
  - a. Pajak Kendaraan Bermotor.
  - b. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor.
  - c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan bermotor.
  - d. Pajak Air Permukaan.
  - e. Pajak Rokok.
2. Jenis pajak kabupaten/kota terdiri atas:
  - a. Pajak Hotel.
  - b. Pajak Restoran.
  - c. Pajak Hiburan.
  - d. Pajak Reklame.
  - e. Pajak Penerangan Jalan.
  - f. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan.
  - g. Pajak Parkir.

---

<sup>134</sup>Irwansyah Lubis, dkk., *Taat Hukum Pajak Praktis dan Mudah Taat Aturan*, (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2018), hlm. 180.

- h. Pajak Air Tanah.
- i. Pajak Sarang Burung Walet.
- j. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan.
- k. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

## **1. Jenis Pajak Provinsi**

### **a Pajak Kendaraan Bermotor**

#### **1) Pengertian**

Undang-Undang tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah memberikan definisi Pajak Kendaraan Bermotor adalah pajak yang dipungut atas kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor, tidak termasuk kepemilikan atau penguasaan kendaraan bermotor alat-alat berat dan alat-alat besar yang tidak digunakan sebagai alat angkutan orang dan/atau barang di jalan umum. Biasanya pengertian inilah yang kemudian banyak diadopsi oleh daerah dalam pembuatan perda tentang Pajak Kendaraan Bermotor di provinsi.

#### **2) Subjek, Objek, dan Wajib Pajak**

Subjek pajak dari Pajak Kendaraan Bermotor adalah orang pribadi atau badan yang memiliki atau menguasai kendaraan bermotor. Untuk subjek pajak perorangan biasanya dalam pembayaran pajaknya dilakukan langsung oleh individu yang bersangkutan, berbeda halnya dengan subjek pajak badan dalam pembayaran pajaknya diwakili oleh pengurus atau kuasa dari badan tersebut.

Objek Pajak Kendaraan Bermotor adalah kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor, tidak termasuk kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan alat-alat berat dan alat-alat besar, seperti bulldoser, *excavator*, *loader*, dan lain-lain yang tidak digunakan sebagai alat angkutan orang dan/atau barang di jalan umum. Dikecualikan sebagai objek pajak dari Pajak Kendaraan Bermotor yang dimiliki atau dikuasai oleh:

- a) Kendaraan bermotor yang semata-mata digunakan untuk keperluan pertahanan dan keamanan negara.
- b) Kendaraan bermotor yang dimiliki dan/atau dikuasai kedutaan, konsulat, perwakilan negara asing dengan asas timbal balik,

dan lembaga-lembaga internasional yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak dari pemerintah.

c) Kereta api.

Wajib Pajak Kendaraan Bermotor adalah orang pribadi atau badan yang memiliki kendaraan bermotor tersebut. Jadi, kepemilikan kendaraan bermotor itu adalah benar bahwa orang atau badan yang memilikinya dengan dibuktikan pada kepemilikan kendaraan bermotor yang tertuang dalam surat-surat kendaraan bermotor yang disebut Buku Pemilik Kendaraan Bermotor (BPKB) yang di dalamnya memuat: *pertama*, identitas kendaraan yang mencakup: nomor polisi, merek, tipe, jenis, model, tahun pembuatan, tahun perakitan, isi silinder, warna, dan sebagainya. *Kedua*, identitas pemilik yang mencakup: nama pemilik, alamat, dan pekerjaan. *Ketiga*, keterangan pabean/asal-usul. *Keempat*, BPKB yang pertama. Sedangkan menguasai mengandung arti penguasaan kendaraan bermotor yang melebihi dari dua belas bulan dianggap sebagai penyerahan, kecuali apabila penguasaan itu karena perjanjian sewa yang termasuk *leasing*. Sehingga dapat dikatakan kewajiban pembayaran atas Pajak Kendaraan Bermotor untuk orang pribadi tentunya pada pemilik pribadi dari orang yang bersangkutan atau orang yang diberikan kuasa atau ahli warisnya. Sedangkan untuk badan terletak pada pihak yang bertanggung jawab atas badan itu, apakah itu bernama direktur atau kepala.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

Dasar pengenaan dan penghitungan atas Pajak Kendaraan Bermotor dihitung sebagai perkalian dari dua unsur pokok, yakni:

- a) Nilai jual kendaraan bermotor.
- b) Bobot yang mencerminkan secara relatif kadar kerusakan jalan dan pencemaran lingkungan sebagai akibat dari penggunaan kendaraan bermotor.

Adapun nilai jual atas kendaraan bermotor dihitung berdasarkan harga pasaran umum dari kendaraan bermotor. Harga pasaran umum adalah harga rata-rata yang diperoleh dari sumber data yang akurat, antara lain agen tunggal pemegang merek, dan asosiasi penjual kendaraan bermotor. Apabila harga pasaran umum atas kendaraan motor

tidak diketahui, maka nilai jual kendaraan bermotor akan ditentukan dengan mempertimbangkan faktor-faktor sebagai berikut:

- a) Ukuran besarnya isi silinder dari kendaraan bermotor;
- b) Penggunaan kendaraan bermotor untuk kepentingan pribadi atau untuk kepentingan umum;
- c) Ukuran dari jenis kendaraan bermotor;
- d) Ukuran dari merek kendaraan bermotor;
- e) Ukuran tahun kendaraan bermotor dibuat;
- f) Dokumen impor yang biasa dinamakan dokumen Pemberitahuan Impor Barang (PIB) atas kendaraan bermotor;
- g) Berat total atas kendaraan bermotor dan penghitungan banyaknya penumpang yang diizinkan.

Sedangkan untuk bobot kendaraan bermotor dihitung berdasarkan pada faktor-faktor sebagai berikut:

- a) Ukuran tekanan gardan, yang dibedakan atas dasar jumlah sumbu/as, roda, dan berat yang dimiliki atas kendaraan bermotor;
- b) Ukuran jenis bahan bakar yang dipakai atas kendaraan bermotor, yang dalam hal ini dapat dibedakan menjadi: solar, bensin, gas, listrik, tenaga surya, ataupun jenis bahan bakar lainnya;
- c) Ukuran jenis, penggunaan, tahun pembuatan, dan ciri-ciri atas mesin kendaraan bermotor, yang dalam hal ini dapat dibedakan, yakni jenis mesin 2 tak atau 4 tak, dan isi dari silinder.

Dasar yang digunakan untuk penghitungan atas pajak kendaraan bermotor bersumberkan pada ketentuan yang diatur oleh Kementerian Dalam Negeri, dalam bentuk tabel setelah diberikan pertimbangan oleh Kementerian Keuangan. Tabel besaran Pajak Kendaraan Bermotor akan selalu ditinjau setiap setahun sekali.

Penghitungan untuk menentukan besarnya Pajak Kendaraan Bermotor menggunakan tarif progresif, sebagaimana diatur pada Pasal 6 ayat (1), (3), dan (4) UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, adalah sebagai berikut:

- a) Untuk kepemilikan kendaraan bermotor pertama paling rendah sebesar 1% (satu persen) dan paling tinggi 2% (dua persen);

- b) Untuk kepemilikan kendaraan bermotor kedua dan seterusnya tarif dapat ditetapkan secara progresif paling rendah 2% (dua persen) dan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen);
- c) Tarif Pajak Kendaraan Bermotor angkutan umum, ambulans, pemadam kebakaran, lembaga sosial keagamaan, pemerintah/TNI/POLRI, pemerintah daerah, dan kendaraan lain yang ditetapkan dengan peraturan daerah, ditetapkan paling rendah sebesar 0,5% (nol koma lima persen) dan paling tinggi sebesar 1% (satu persen);
- d) Tarif Pajak Kendaraan Bermotor alat-alat berat dan alat-alat besar ditetapkan paling rendah sebesar 0,1% (nol koma satu persen) dan paling tinggi sebesar 0,2% (nol koma dua persen).

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 6 UU Nomor 28 Tahun 2009, maka jelaslah bahwa pemungutan pajak atas kepemilikan kendaraan bermotor menggunakan tarif progresif, dengan memperhatikan pada nama dan alamat yang sama. Pajak progresif akan dikenakan terhadap pemilik kendaraan bermotor untuk yang kedua dan seterusnya dengan mendasarkan pada jenis kendaraan roda kurang dari 4 (empat) dan kendaraan roda 4 (empat) atau lebih. Contoh: Pak Anderson memiliki 1 (satu) kendaraan bermotor roda 2 (dua), 1 (satu) kendaraan bermotor roda 4 (empat), dan 1 (satu) kendaraan roda 6 (enam). Kondisi yang demikian maka dalam pemungutan Pajak Kendaraan Bermotor, atas nama Pak Anderson akan diperlakukan sebagai kepemilikan pertama, artinya Pak Anderson tidak dikenakan tarif progresif dalam penghitungan Pajak Kendaraan Bermotornya.

#### **4) Pengurangan dan Pembebasan Pajak**

Kewenangan pelaksanaan pemungutan atas Pajak Kendaraan Bermotor adalah gubernur, sehingga menurut ketentuan peraturan perundang-undangan gubernur pun melalui syarat dan pertimbangan tertentu dapat memberikan keringanan, pengurangan, bahkan pembebasan atas Pajak Kendaraan Bermotor. Contoh, kendaraan bermotor yang digunakan untuk ambulans dan pengangkut jenazah yang dimiliki oleh lembaga keagamaan, misalnya masjid dapat dimintakan keringanan, pengurangan, atau pembebasan pengajuan tersebut diajukan kepada gubernur. Sedangkan tata cara pemberian keringanan, pengurangan,

atau pembebasan atas Pajak Kendaraan Bermotor oleh gubernur diatur lebih lanjut dalam bentuk peraturan gubernur.

### **5) Keberatan dan Banding**

Sama dengan pajak-pajak daerah lainnya, Pajak Kendaraan Bermotor pun dapat diajukan keberatan dan banding. Keberatan itu diajukan dalam bentuk surat tertulis yang ditujukan kepada gubernur, yang menjadi objek keberatan itu bisa saja, antara lain: SKPDKB, SKPDKBT, SKPDN, dan SKPDLB. Keberatan itu diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan semenjak diterbitkannya SKPD, agar keberatan itu diterima maka wajib Pajak Kendaraan Bermotor memberikan alasan yang jelas dan menyebutkan jumlah pajak yang terutang. Oleh karena pengajuan keberatan yang tidak memberikan alasan maka kemungkinan tidak akan dikabulkan. Keputusan atas pengajuan keberatan diberikan jawaban paling lama 12 bulan, apabila dalam jangka waktu 12 bulan pengajuan keberatan itu tidak diberikan jawaban maka secara hukum keberatan itu diterima.

Selanjutnya, bila wajib pajak atas kendaraan bermotor tidak puas atas putusan keberatan yang diajukan tersebut, maka wajib pajak dapat mengajukan sengketa pajak itu ke lembaga banding ke pengadilan pajak. Pengajuan banding itu diajukan 3 bulan semenjak diterimanya putusan pengajuan keberatan, dengan melampirkan surat keputusan keberatan.

### **6) Sanksi**

Penerapan sanksi atas Pajak Kendaraan Bermotor dibedakan menjadi dua: *pertama* sanksi administrasi yang meliputi: bunga, denda, dan kenaikan. *Kedua*, sanksi pidana. Sanksi administrasi dapat dikenakan kepada wajib Pajak Kendaraan Bermotor apabila:

- a) Kepada wajib pajak diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB), dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan dihitung dari pajak yang kurang atau tidak dibayar untuk jangka waktu paling lama 24 bulan sejak saat terutang pajaknya.
- b) Apabila SPTPD tidak disampaikan kepada gubernur kepala daerah dalam jangka waktu yang telah ditentukan dan setelah ditegur secara tertulis, dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi

administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan dihitung dari pajak yang kurang atau tidak dibayar untuk jangka waktu paling lama 24 bulan sejak saat terutangnya pajak.

- c) Apabila kewajiban mengisi SPTPD tidak dipenuhi, maka pajak yang terutang dihitung secara jabatan, dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 25% dari pokok pajak dan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan dihitung dari pajak yang kurang atau tidak dibayar untuk jangka waktu paling lama 12 bulan sejak saat terutangnya pajak.
- d) Kepada wajib pajak diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT), dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% dari jumlah kekurangan pajak, kecuali apabila data tersebut dilaporkan sendiri oleh wajib pajak sebelum dilakukan tindakan pemeriksaan.
- e) Apabila pajak dalam tahun berjalan kurang atau tidak dibayar (ditagih dengan STPD), dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda bunga sebesar 2% untuk paling lama 15 bulan sejak saat terutangnya pajak.
- f) Wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa bunga atau denda (ditagih dengan STPD), dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda bunga sebesar 2% untuk paling lama 15 bulan sejak saat terutangnya pajak.
- g) SKPDKB/SKPDKBT yang tidak atau kurang dibayar setelah jatuh tempo (ditagih dengan STPD), dalam hal ini wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda bunga sebesar 2% sebulan.

Sedangkan pengenaan sanksi pidana bagi wajib pajak atas Pajak Kendaraan Bermotor diatur pada Pasal 174 UU Nomor 28 Tahun 2009 yang isinya adalah sebagai berikut:

- a) Wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah dapat dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau pidana denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- b) Wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah dapat dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun atau pidana denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

## **a. Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB)**

### **1) Sejarah BBNKB**

Untuk pertama kalinya BBNKB diberlakukan sebagai dasar hukumnya adalah Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu) Nomor 27 Tahun 1959, diterbitkan sejak tanggal 1 Januari 1960 dan secara efektif sudah berlaku di seluruh wilayah Negara Republik Indonesia. Dalam pengenaan BBNKB digolongkan menjadi dua. *Pertama*, golongan kendaraan yang dianggap mewah, dikenakan 10% dari harga beli. *Kedua*, golongan kendaraan yang dianggap bukan barang mewah dan termasuk kendaraan bekas, dikenakan 5% dari harga beli.

Untuk mempermudah dalam pemungutannya berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 2 Perpu Tahun 1965, maka dibuatlah klaster: untuk kendaraan bermotor baru dinamakan BBNKB I dikenakan tarif 20%, sedangkan untuk kendaraan bermotor bekas dinamakan dengan BBNKB II, III, dan seterusnya dikenakan tarif 10%. Lebih lanjut, berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1968, maka BBNKB diserahkan kepada daerah dan menjadi Pajak Daerah Tingkat I, sekarang namanya provinsi.

### **2) Pengertian BBNKB**

Bila kita membaca pada ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, ada beberapa pengertian penting berkaitan dengan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB) adalah sebagai berikut:

- a) *Kendaraan Bermotor adalah semua kendaraan beroda beserta gandengannya yang digunakan di semua jenis jalan darat, dan digerakkannya oleh peralatan teknik berupa motor atau peralatan lainnya yang berfungsi untuk mengubah suatu sumber daya energi tertentu menjadi tenaga gerak kendaraan bermotor yang bersangkutan, termasuk alat-alat berat dan alat-alat besar yang dalam*

operasinya menggunakan roda dan motor dan tidak melekat secara permanen serta kendaraan bermotor yang dioperasikan di air (Pasal 1 angka 13). Dengan ukuran isi kotor GT 5 (lima Gross Tonnage) sampai dengan GT 7 (tujuh Gross Tonnage) (Pasal 3 ayat (2)).

- b) *Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penyerahan hak milik kendaraan bermotor sebagai akibat perjanjian dua pihak atau perbuatan sepihak atau keadaan yang terjadi karena jual-beli, tukar-menukar, hibah, warisan, atau pemasukan ke badan usaha (Pasal 1 angka 14).*
- c) *Penguasaan Kendaraan Bermotor melebihi dari 12 (dua belas) bulan dianggap sebagai penyerahan (Pasal 9 ayat (4)). Penguasaan Kendaraan Bermotor tidak termasuk penguasaan kendaraan bermotor karena perjanjian sewa beli (Pasal 9 ayat (5)).*
- d) *Termasuk dalam kategori penyerahan kepemilikan kendaraan bermotor adalah pemasukan kendaraan bermotor dari luar negeri untuk dipakai secara tetap di Indonesia (Pasal 9 ayat (6)), kecuali:*
  - 1) *Dipakai sendiri oleh orang pribadi yang bersangkutan;*
  - 2) *Untuk diperdagangkan;*
  - 3) *Untuk dikeluarkan kembali dari wilayah pabean Indonesia;*
  - 4) *Digunakan untuk pameran, penelitian, contoh, dan kegiatan olahraga bertaraf internasional.*

### **3) Subjek, Objek, dan Wajib Pajak BBNKB**

#### **Subjek BBNKB**

Pada dasarnya yang menjadi subjek pajak atas Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah orang pribadi dan badan yang menerima penyerahan kendaraan bermotor. Dengan demikian, orang pribadi dan badan yang menerima penyerahan kendaraan bermotor itulah sekaligus keberadaannya sebagai wajib pajak yang memiliki tanggung jawab untuk melakukan pembayaran atas BBNKB. Berdasarkan Pasal 10 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, wajib pajak BBNKB dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua), yaitu:

- a) *Orang pribadi yang menerima kendaraan bermotor, ahli warisnya, atau orang menerima kuasa;*
- b) *Badan yang menerima kendaraan bermotor adalah direktur atau pengurus atau kuasanya.*

## **Objek BBNKB**

Dalam setiap pemungutan pajak sudah barang tentu memiliki objek, demikian pula BBNKB memiliki objek sebagai dasar penghitungan utang pajak atas BBNKB adalah penyerahan kepemilikan kendaraan bermotor. Selanjutnya, berdasarkan Pasal 9 ayat (6) UU Nomor 28 Tahun 2009, yang termasuk ke dalam penyerahan kendaraan bermotor adalah:

- a) Pemasukan kendaraan bermotor dari luar negeri untuk dipakai secara tetap di Indonesia, kecuali:
  - Untuk dipakai sendiri oleh orang pribadi yang bersangkutan;
  - Untuk diperdagangkan;
  - Untuk dikeluarkan kembali dari wilayah pabean Indonesia;
  - Digunakan untuk pameran, penelitian, contoh, dan kegiatan olahraga bertaraf internasional.
- b) Penguasaan kendaraan bermotor yang sudah melebihi 12 (dua belas) bulan dianggap sebagai penyerahan.

## **4) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan BBNKB**

Untuk menentukan penghitungan berapa besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak atas BBNKB. Dasar penghitungan BBNKB adalah Nilai Jual Kendaraan Bermotor (NJKB) yang ditetapkan oleh gubernur yang berpedoman pada Keputusan Menteri Dalam Negeri. Namun, apabila ada jenis kendaraan bermotor yang belum masuk pada ketentuan Surat Keputusan Menteri Dalam Negeri, maka gubernur dapat menetapkan nilai jual atas kendaraan bermotor tersebut, kemudian melaporkan hal tersebut pada Menteri Dalam Negeri. Berdasarkan pada Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, adalah dasar pengenaan atas pajak BBNKB terdiri dari dua unsur, yakni:

- a) Nilai jual kendaraan bermotor;
- b) Bobot yang mencerminkan secara relatif tingkat kerusakan jalan dan/atau pencemaran lingkungan akibat penggunaan kendaraan bermotor.

## **Tarif Pajak**

Berdasarkan Pasal 12 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2009, besarnya tarif BBNKB ditetapkan paling tinggi adalah sebagai berikut:

- a) Penyerahan pertama sebesar 20% (dua puluh persen);
- b) Penyerahan kedua dan seterusnya sebesar 1% (satu persen).

Selanjutnya, berdasarkan Pasal 12 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2009, khusus untuk kendaraan bermotor alat-alat berat dan alat-alat besar yang tidak menggunakan jalan umum tarif pajak ditetapkan paling tinggi masing-masing adalah:

- a) Penyerahan pertama sebesar 0,75% (nol koma tujuh puluh lima persen);
- b) Penyerahan kedua dan seterusnya sebesar 0,075% (nol koma nol tujuh puluh lima persen).

## **5) Pengurangan dan Pembebasan Pajak**

Pada hakikatnya pengurangan dan pembebasan pajak merupakan bentuk jaminan dan perlindungan hukum yang diberikan oleh hukum melalui daerah terhadap wajib pajak. Praktikanya apakah bentuk jaminan dan perlindungan hukum akan digunakan atau tidak oleh wajib pajak, sepenuhnya diserahkan kepada wajib pajak. Kewenangan pelaksanaan pemungutan atas pajak BBNKB adalah gubernur, sehingga menurut ketentuan peraturan perundang-undangan gubernur pun melalui syarat dan pertimbangan tertentu dapat memberikan keringanan, pengurangan, bahkan pembebasan atas pajak BBNKB. Gubernur dapat melakukan pengurangan atau pembebasan BBNKB kepada pemegang kendaraan bermotor apabila:

- a) Karena sesuatu hal kendaraan bermotor tersebut tidak dapat dipergunakan lagi sebagaimana biasanya.
- b) Karena kendaraan bermotor tersebut tertimpa musibah sehingga hancur tidak seperti keadaan semula.
- c) Karena kendaraan bermotor tersebut oleh pemiliknya pindah ke luar Indonesia untuk selama-lamanya.

Dimungkinkan dapat dilakukan pengurangan atas BBNKB terutang terhadap penyerahan:

- a) Penyerahan karena warisan kepada ahli waris.
- b) Penghibahan oleh si pemilik kepada lembaga-lembaga yang bergerak di bidang sosial kemasyarakatan yang bukan untuk

mencari keuntungan, misalnya bidang keagamaan, kesehatan, dan sebagainya, kendaraan bermotor tersebut digunakan untuk keperluan transportasi di bidang tersebut.

## 6) Keberatan dan Banding

Keberatan dan banding merupakan bentuk upaya hukum yang disediakan oleh pembentuk peraturan daerah, yang diberikan kepada wajib pajak. Bagi wajib pajak, keberatan dan banding memiliki arti sebagai bagian dari hak wajib pajak. Dengan demikian, karena keberatan dan banding itu sebagai hak wajib pajak, maka dalam penggunaan hak wajib pajak itu diserahkan sepenuhnya kepada wajib pajak. Pengajuan pajak atas BBNKB dapat dilakukan oleh wajib pajak dengan alasan tertentu, bila wajib pajak merasa tidak puas atas dasar yang digunakan untuk menghitung BBNKB, atau besarnya jumlah pajak BBNKB yang harus dibayar oleh wajib pajak. Dalam keadaan demikian wajib pajak dapat mengajukan surat keberatan yang ditujukan kepada gubernur atau pejabat yang ditunjuk:

- a) Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKPD);
- b) Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB);
- c) Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT);
- d) Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar (SKPDLB);
- e) Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil (SKPDN);

Syarat pengajuan keberatan, agar pengajuan keberatan itu dapat diterima dan dipertimbangkan maka wajib memperhatikan, antara lain:

- a) Pengajuan keberatan dibuat secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan disertakan alasan-alasan yang jelas dan konkret, dengan menyebutkan jumlah besarnya jumlah utang pajak.
- b) Pengajuan keberatan atas ketetapan pajak secara jabatan, maka wajib pajak memiliki kewajiban untuk dapat membuktikan ketidakbenaran atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dibuat oleh pejabat pajak.
- c) Pengajuan keberatan memiliki jangka waktu paling lama 3 (tiga bulan) sejak tanggal Surat Keberatan Pajak Daerah dikeluarkan, dimungkinkan pengajuan keberatan sudah lewat waktu, asalkan wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*).

- d) Pengajuan keberatan yang tidak memenuhi pada poin 1, 2, dan 3, tidak dapat dipertimbangkan.
- e) Pada dasarnya pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

Gubernur atau pejabat yang ditunjuk dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal diterimanya surat keberatan, mempunyai kewajiban untuk memberikan jawaban. Bila dalam jangka waktu 12 bulan gubernur atau pejabat yang ditunjuk tidak memberikan jawaban, maka keberatan pajak yang diajukan oleh wajib pajak dianggap dikabulkan.

Bila wajib pajak tidak dapat menerima surat keberatan yang diputuskan oleh gubernur atau pejabat yang ditunjuk, maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum lebih lanjut ke pengadilan pajak. Dalam mengajukan upaya hukum banding pajak ke pengadilan pajak, harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- a) Pengajuan banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
- b) Wajib pajak dalam pengajuan banding menyertakan alasan-alasan yang jelas beserta buktinya.
- c) Pengajuan banding tanpa disertai alasan-alasan tidak akan dipertimbangkan.
- d) Melampirkan salinan surat keputusan keberatan.
- e) Pengajuan banding tidak menunda kewajiban wajib pajak dalam membayar pajak.
- f) Apabila pengajuan keberatan atau permohonan banding dikabulkan sebagian atau seluruhnya, kelebihan pembayaran pajak dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat bulan).

## 7) Sanksi

Penerapan sanksi atas Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB) dibedakan menjadi dua: *pertama*, sanksi administrasi, meliputi: bunga, denda, dan kenaikan. *Kedua*, sanksi pidana. Sanksi administrasi dapat dikenakan kepada wajib pajak atas BBNKB sebagaimana diatur pada Pasal 97 UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan

Retribusi Daerah. Sedangkan ketentuan pidananya sebagaimana diatur Pasal 174 UU Nomor 28 Tahun 2009.

### **c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor**

Dasar hukum pemungutan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor menjadi bagian yang potensial untuk meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Pertumbuhan kendaraan bermotor secara kuantitas menunjukkan perkembangan yang sangat cepat, tidak lagi seimbang dengan pertumbuhan dan perkembangan sarana-prasarana jalan, akibatnya timbulnya kemacetan di mana-mana. Imbas positif pemungutan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah untuk pemerataan penerimaan daerah, melalui sistem bagi hasil bagi kabupaten/kota, hal demikian dapat merangsang pembangunan bagi kabupaten/kota.

Cara yang ditempuh oleh pemerintah daerah dalam rangka pemerataan penerimaan daerah adalah melalui sistem bagi hasil antara provinsi dengan kabupaten/kota. Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI Nomor 21 Tahun 1997 tentang Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, bagi hasil Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor antara provinsi dengan kabupaten/kota adalah sebagai berikut:

- 1) 10% untuk provinsi.
- 2) 90% untuk daerah kota/kabupaten, di mana pembagiannya adalah:
  - 50% pengurusan jalan raya yang ada di daerah kota/kabupaten.
  - 40% dibagikan secara merata untuk seluruh daerah yang berada di wilayah kota/kabupaten.

#### **1) Pengertian**

- a) Bahan bakar kendaraan bermotor adalah semua jenis bahan bahan cair atau gas yang digunakan untuk kendaraan bermotor.
- b) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penggunaan bahan bakar kendaraan bermotor.
- c) Kendaraan bermotor adalah semua kendaraan beroda beserta gandengannya yang digunakan di semua jenis jalan darat, dan digerakkan oleh peralatan teknik berupa motor atau peralatan lainnya yang berfungsi untuk mengubah suatu sumber daya energi tertentu

menjadi tenaga gerak kendaraan bermotor yang bersangkutan, termasuk alat-alat berat dan alat-alat besar yang dalam operasinya menggunakan roda dan motor dan tidak melekat secara permanen serta kendaraan bermotor yang dioperasikan di air.

- d) Stasiun Pengisian Bahan Bakar Umum (SPBU) adalah tempat penjualan atau pengisian bahan bakar.
- e) Penyedia bahan bakar kendaraan bermotor adalah produsen bahan bakar, dalam hal ini Pertamina dan/atau produsen bahan bakar lainnya.

## 2) Subjek, Objek, dan Wajib Pajak

### Subjek Pajak

Berdasarkan Pasal 17 UU Nomor 28 Tahun 2009, yang menjadi subjek Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah konsumen bahan bakar kendaraan bermotor, sedangkan yang menjadi wajib Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah orang pribadi atau badan yang menggunakan bahan bakar kendaraan bermotor. Dengan demikian, yang menjadi subjek dari Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor pada dasarnya dapat dibedakan menjadi 2 (dua): *pertama*, orang pribadi atau badan yang menggunakan bahan bakar kendaraan bermotor yang dibeli/diperoleh dari penyedia bahan bakar kendaraan bermotor, yaitu dari Pertamina atau produsen lain. *Kedua*, orang pribadi atau badan yang menggunakan bahan bakar kendaraan bermotor yang dibeli/diperoleh dari lembaga penyalur. Sedangkan sebagai pemungut atas Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor dilakukan oleh penyedia bahan bakar kendaraan bermotor. Penyedia bahan bakar kendaraan bermotor adalah produsen dan/atau importir bahan bakar kendaraan bermotor, baik untuk dijual maupun digunakan sendiri.

Menurut pendapat Azhari Azis Samudra, subjek Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor bukan sebagai wajib pajak. Artinya, dalam Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, subjek pajak hanya dianggap sebagai *end-user*, sehingga pajak yang dipungut tidak dapat dikreditkan dengan pajak lainnya. Apabila subjek pajak juga merupakan wajib pajak, pemerintah daerah akan menemukan beberapa kendala, di antaranya:<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup>Azhari Azis Samudra, *Perpajakan di Indonesia: Keuangan, Pajak dan Retribusi Daerah*, (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2015), hlm. 127.

- a) Sulit melakukan pemungutan pajak terutang karena Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor ini merupakan barang publik, di mana setiap orang bisa membelinya (baik punya NPWP atau tidak).
- b) Karena harga jual eceran bahan bakar sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor itu sendiri, sehingga sulit untuk menentukan dasar pengenaan pajak yang dibutuhkan untuk menghitung pajak yang terutangnya.
- c) Dibutuhkan administrasi yang lebih lengkap dan baik agar tidak terjadi penyimpangan perpajakan. Artinya, pemerintah daerah harus mengeluarkan biaya yang tidak sedikit untuk administrasinya, sementara jenis daerah dan retribusi daerah sangat banyak.

### **Objek Pajak**

Berdasarkan pada Pasal 16 UU Nomor 28 Tahun 2007, bahwa yang menjadi objek Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah bahan bakar kendaraan bermotor yang disediakan atau dianggap digunakan untuk kendaraan bermotor, termasuk bahan bakar yang digunakan untuk kendaraan di air. Bahan bakar yang dimaksud adalah solar, premium, dan gas, namun dalam perkembangannya sekarang jenis bahan bakar itu sudah mengalami perkembangan bukan hanya premium, melainkan juga pertalite, pertamax, bio solar, dan sebagainya.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

Berdasarkan Pasal 18 UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, adalah nilai jual bahan bakar kendaraan bermotor sebelum dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Bila ditilik lebih jauh bahwa tata cara penghitungan sebagai dasar untuk pengenaan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor pada peraturan pemerintah tidak ada penjelasan lebih lanjut.

Untuk memberikan gambaran tentang harga bahan bakar kendaraan bermotor, maka dapat dilihat pada Keputusan Presiden RI Nomor 45 Tahun 2001 tentang Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak untuk setiap literinya sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor. Sebagai contoh apabila kita membeli bahan bakar kendaraan bermotor berupa pertalite dengan harga Rp7.700,00 per liter, artinya dalam harga tersebut sudah termasuk di dalamnya Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor. Dengan demikian,

jelaslah bahwa Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor itu sudah melekat pada harga jualnya.

Pengaturan tentang tarif Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor secara tegas diatur pada Pasal 19 UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, tarif untuk Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor ditetapkan paling tinggi 10%, namun pada praktiknya setiap daerah memberlakukan tarif 5%. Cara penghitungan besarnya utang Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah dengan cara mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak.

#### **4) Pengurangan dan Pembebasan Pajak**

Bila dibaca dan ditelaah secara mendalam ketentuan yang mengatur Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor pada UU No. 28 Tahun 2009, secara umum tidak dijumpai ketentuan mengenai pengurangan ataupun pembebasan pajak atas pokok pajak.

#### **5) Keberatan dan Banding**

Ketentuan keberatan dan banding tentang Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor diatur pada Pasal 103 sampai dengan Pasal 106 UU No. 28 Tahun 2009. Pada prinsipnya wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas diterbitkannya: SKPDKB, SKPDKBT, SKPDLB, dan SKPDN oleh kepala daerah provinsi atau yang diberikan kewenangan untuk menerbitkan surat tersebut. Sedangkan tata cara pengajuan keberatan adalah sebagai berikut:

- a) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia yang ditujukan kepada gubernur kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk dengan disertai alasan-alasan yang jelas. Sedangkan pengajuan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang ditetapkan secara sepihak karena jabatan, maka wajib pajak harus dapat membuktikan ketidakbenaran atas surat ketetapan tersebut.
- b) Jangka waktu pengajuan keberatan paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal Surat Ketetapan Pajak (SKP) diterbitkan, kecuali jika wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.
- c) Gubernur kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, sejak surat keberatan diterima harus

memberi keputusan atas keberatan pajak yang diajukan oleh wajib pajak. Apabila dalam jangka waktu 12 bulan tidak ada balasan, maka keberatan pajak dianggap diterima. Keputusan atas keberatan pajak dapat berupa:

- Menerima seluruhnya atau sebagian;
- Menolak;
- Menambah besarnya pajak yang terutang atau pajak yang harus dibayar.

Bagi wajib pajak yang tidak puas atas putusan keberatan yang dibuat oleh gubernur kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk, maka wajib pajak masih dimungkinkan untuk melakukan upaya hukum ke tingkat banding pajak, yakni ke pengadilan pajak. Tata cara pengajuan banding pajak adalah sebagai berikut:

- a) Pengajuan banding harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan disertakan alasan-alasan yang jelas.
- b) Pengajuan banding dilakukan oleh wajib pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan diterima, dengan melampirkan salinan surat keputusan tersebut.
- c) Jika pengajuan keberatan atau permohonan banding dikabulkan sebagian atau seluruhnya, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan.
- d) Pengajuan permohonan banding menanggihkan kewajiban membayar pajak sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan putusan banding.

## **6) Sanksi**

Sanksi atas Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor bagi wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban sebagaimana ditentukan dalam Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) adalah dapat berupa ancaman sanksi administrasi dan sanksi pidana. Pengenaan sanksi administrasi terhadap wajib pajak apabila terjadi perbedaan cara pandang/cara menafsirkan antara wajib pajak dengan pemerintah terhadap bunyi pasal dan ayat undang-undang yang mengaturnya, sehingga berakibat terjadinya perbedaan dalam cara penghitungan,

termasuk dalam menentukan hasil akhir dari utang pajak dari wajib pajak itu sendiri.

Sanksi administrasi juga dapat dikenakan kepada wajib pajak apabila penyampaian SKPDKB tidak tepat pada waktunya, maka wajib pajak memiliki kewajiban untuk membayar jumlah kekurangan pajak yang terutang, dikenakan sanksi administrasi berupa bunga 2% sebulan untuk jangka waktu maksimal 24 bulan yang dihitung sejak saat terutangnya pajak.

Sanksi pidana terhadap wajib pajak PBBKB, yang karena sengaja atau karena kealpaannya tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga berakibat merugikan keuangan daerah, dapat dipidana dengan pidana penjara/kurungan dan/atau denda. Ketentuan ancaman sanksi pidana dapat dilihat pada Pasal 174 UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang berbunyi sebagai berikut:

- a) Wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah dapat dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau pidana denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- b) Wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah dapat dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun atau pidana denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

#### **d. Pajak Air Permukaan**

##### **1) Pengertian**

Pajak Air Permukaan adalah pajak atas pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan.

##### **2) Subjek, Objek, dan Wajib Pajak**

Berdasarkan Pasal 22 ayat (1) dan (2) UU Nomor 28 Tahun 2009, yang menjadi subjek Pajak Air Permukaan adalah:

- a) Subjek Pajak Air Permukaan adalah orang pribadi atau badan yang dapat melakukan pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan.
- b) Wajib Pajak Air Permukaan adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan.

Sedangkan yang menjadi objek Pajak Air Permukaan diatur pada Pasal 21 ayat (1) dan (2) UU Nomor 28 Tahun 2009, adalah sebagai berikut:

- a) Objek air permukaan adalah pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan.
- b) Dikecualikan sebagai objek Pajak Air Permukaan adalah:
  - Pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan untuk keperluan dasar rumah tangga, pengairan pertanian, dan perikanan rakyat, dengan tetap memperhatikan kelestarian lingkungan dan peraturan perundang-undangan.
  - Pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan lainnya yang ditetapkan dalam peraturan daerah.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

Pengenaan atas Pajak Air Permukaan adalah nilai perolehan air permukaan. Penghitungan atas Pajak Air Permukaan dengan mempertimbangkan sebagian atau seluruh faktor-faktor adalah sebagai berikut:

- a) Jenis sumber air;
- b) Lokasi sumber air;
- c) Volume air yang diambil dan/atau pemanfaatan air;
- d) Kualitas air;
- e) Tujuan pengambilan dan pemanfaatan air;
- f) Luas areal tempat pengambilan dan/atau pemanfaatan air;
- g) Tingkat kerusakan lingkungan yang diakibatkan oleh pengambilan dan/atau pemanfaatan air.

Tarif pajak atas Pajak Air Permukaan berdasarkan pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah adalah 10%.

## **e. Pajak Rokok**

### **1) Pengertian**

Pengertian rokok meliputi: sigaret, cerutu, dan rokok dalam bentuk dan dikonsumsi dari daun tembakau atau cengkeh.

### **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

Objek Pajak Rokok adalah para pengonsumsi rokok. Subjek Pajak Rokok adalah konsumen rokok. Sedangkan yang menjadi wajib Pajak Rokok adalah pengusaha pabrik rokok/produsen dan importir rokok yang memiliki izin berupa Nomor Pokok Pengusaha Barang Kena Cukai.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

#### **Dasar Pengenaan Pajak**

Berdasarkan Pasal 28 UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), menyebutkan sebagai dasar pengenaan Pajak Rokok adalah cukai yang ditetapkan oleh pemerintah terhadap rokok.

Cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap hasil tembakau, berupa: sigaret, cerutu, dan rokok daun sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang cukai, yang dapat berupa persentase dari harga dasar (*ad valorem*) atau jumlah dalam rupiah untuk setiap batang rokok (spesifik) atau penggabungan dari keduanya.

#### **Tarif Pajak**

Berdasarkan pada Pasal 29 PDRD, menyebutkan bahwa tarif Pajak Rokok ditetapkan 10% (sepuluh persen) dari cukai rokok.

#### **Cara Penghitungan Pajak**

Berdasarkan Pasal 30 PDRD, menyebutkan besarnya pokok Pajak Rokok yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29, dengan dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29.

### **4) Pemanfaatan Pajak Rokok**

Berdasarkan pada Pasal 31 PDRD, menyebutkan bahwa penerimaan Pajak Rokok, baik bagian provinsi maupun bagian kabupaten/kota,

dialokasikan paling sedikit 50% (lima puluh persen) untuk mendanai pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum oleh aparat yang berwenang.

Bentuk pelayanan kesehatan masyarakat yang didanai dari Pajak Rokok dapat berupa pengadaan dan pemeliharaan alat-alat kesehatan sarana dan prasarana unit pelayanan kesehatan, penyediaan tempat-tempat khusus bagi perokok (*smoking area*) pada tempat-tempat umum, terminal, bandara, pasar, tempat-tempat belanja, dan sebagainya. Sosialisasi tentang dampak negatif bahaya rokok bagi kesehatan, pemilihan tempat pemasangan iklan-iklan rokok tentang bahaya merokok. Penegakan hukum oleh instansi pemerintah daerah dengan instansi lain tentang peredaran rokok-rokok ilegal dan penegakan hukum atas mereka yang merokok di luar tempat yang telah ditentukan berdasarkan pada peraturan daerah yang ada.

## **2. Jenis Pajak Kabupaten/Kota**

### **a. Pajak Hotel**

#### **1) Pengertian**

Pajak Hotel adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh hotel. Berdasarkan pada UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD). Hotel adalah fasilitas penyedia jasa penginapan/peristirahatan, termasuk jasa terkait lainnya yang dipungut bayaran, yang mencakup, antara lain:

- a) Motel;
- b) Losmen;
- c) Gubuk wisata pariwisata
- d) Pesanggrahan;
- e) Rumah penginapan dan sejenisnya; dan
- f) Rumah kos dengan jumlah lebih dari 10 (sepuluh).

### **b. Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

#### **Objek Pajak**

Berdasarkan Pasal 32 UU PDRD menyebutkan yang menjadi objek Pajak Hotel adalah sebagai berikut:

- a) Objek Pajak Hotel adalah pelayanan yang disediakan oleh hotel dengan pembayaran, termasuk jasa penunjang sebagai kelengkapan hotel yang sifatnya memberikan kemudahan dan kenyamanan, termasuk fasilitas olahraga dan hiburan.
- b) Sedangkan yang dimaksud dengan jasa penunjang adalah fasilitas telepon, faksimile, teleks, internet, fotokopi, pelayanan cuci setrika, transportasi, dan fasilitas sejenis lainnya yang disediakan atau dikelola hotel.

Yang tidak termasuk objek Pajak Hotel adalah:

- a) Jasa tempat tinggal asrama yang diselenggarakan oleh pemerintah dan pemerintah daerah.
- b) Jasa sewa apartemen, kondominium, dan sejenisnya.
- c) Jasa tempat tinggal di pusat pendidikan atau kegiatan keagamaan.
- d) Jasa tempat tinggal di rumah sakit, asrama perawat, panti jompo, panti asuhan, dan panti sosial lainnya yang sejenis.
- e) Jasa biro perjalanan atau perjalanan wisata yang diselenggarakan oleh hotel yang dapat dimanfaatkan oleh umum.

### **Subjek dan Wajib Pajak**

Subjek Pajak Hotel adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pembayaran kepada orang pribadi atau badan yang mengusahakan hotel. Sedangkan yang menjadi wajib Pajak Hotel adalah orang pribadi atau badan yang mengusahakan hotel.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif, Cara Penghitungan Pajak, dan Masa Pajak**

#### **Dasar Pengenaan Pajak**

Dasar pengenaan pajak adalah jumlah pembayaran yang dilakukan kepada hotel, termasuk di dalamnya tempat kos, gubuk wisata, losmen, pesanggrahan, rumah penginapan, gedung pertemuan, dan motel.

#### **Tarif Pajak**

Tarif pajak ditetapkan atas Pajak Hotel sebesar 10% (sepuluh persen) dari dasar pengenaan. Tarif pajak dikenakan atas pembayaran yang dilakukan di hotel, termasuk di dalamnya: kos, gubuk wisata, losmen, pesanggrahan, rumah penginapan, gedung pertemuan, dan motel.

## Cara Penghitungan Pajak

Pada prinsipnya dalam pajak daerah bahwa pemungutan pajak tidak boleh diborongkan, maksudnya adalah dalam prosedur dan tata cara pemungutannya atau disebut dengan proses pemungutannya tidak dapat diserahkan untuk dikerjakan oleh pihak ketiga. Dimungkinkan untuk bekerja sama dengan pihak ketiga, seperti dalam hal percetakan, formulir perpajakan, pengiriman surat-surat kepada wajib pajak, dan penghimpunan data menyangkut objek pajak dan subjek pajak/wajib pajak. Sedangkan kegiatan yang dilarang untuk dikerjasamakan, seperti: penghitungan jumlah besarnya pajak yang terutang, pengawasan, penyetoran, dan penagihan pajak.

Penetapan besarnya jumlah pajak yang dipungut ditetapkan oleh bupati/wali kota atau dengan cara dibayar sendiri oleh wajib pajak. Untuk itu mekanisme prosedur penagihan pajak ada dua:

- a) Pajak dibayar oleh wajib pajak setelah terlebih dahulu ditetapkan oleh kepala daerah c/q Kepala Badan Pendapatan Daerah Kabupaten/Kota melalui SKPD atau dokumen lain yang dipersamakan.
- b) *Self assessment* dengan cara wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri besarnya jumlah utang pajak, membayar pada tempat bank-bank yang telah ditunjuk dan melaporkan sendiri pajak yang terutang dengan menggunakan SPTPD.

## Masa Pajak dan Pajak Terutang

Masa pajak adalah jangka waktu tertentu yang ditetapkan oleh peraturan daerah yang lamanya 1 (satu) bulan takwim. Pajak terutang adalah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak pada suatu masa pajak yang terjadi atas pelayanan yang diberikan kepada konsumen, seperti: hotel, kos, gubuk wisata, losmen, pesanggrahan, rumah penginapan, gedung pertemuan, dan motel.

### 4) Pengurangan dan Keringanan Pajak

Berdasarkan pada ketentuan UU PDRD, sebagai salah satu hak dari wajib pajak adalah mengajukan permohonan untuk pengurangan atau memohon keringanan dalam membayar pajak. Hal demikian dilindungi dan dijamin oleh undang-undang perpajakan. Atas permohonan wajib pajak kepada bupati/wali kota dapat mengajukan pengurangan atau mengajukan keringanan dalam pembayaran pajak. Dengan demikian,

berdasarkan kewenangan yang dimiliki oleh bupati/wali kota berdasarkan peraturan perundang-undangan dapat memberikan pengurangan, keringanan, dan bahkan memungkinkan untuk memberikan pembebasan atas jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Berdasarkan pada kewenangan yang dimiliki oleh bupati/wali kota atas permohonan wajib pajak dapat melakukan tindakan adalah sebagai berikut:

- a) Melakukan pembetulan atas SKPD atau SKPDKB atau SKPDKBT atau STD yang dalam penerbitannya terjadi salah tulis, salah hitung, salah nama, atau terjadinya kekeliruan dalam penerapan peraturan perundang-undangan pajak daerah.
- b) Melakukan pembatalan atau pengurangan atas ketetapan pajak yang sudah diterbitkan.
- c) Melakukan pengurangan atau menghapuskan atas sanksi administrasi yang sudah diterbitkan, baik itu berupa denda, bunga, maupun kenaikan pajak, dalam hal sanksi tersebut dikenakan kepada wajib pajak setelah dilakukan penelusuran bukan kesalahan dari wajib pajak.

Penyampaian surat tersebut diberikan batasan waktu menurut peraturan perundang-undangan perpajakan daerah yakni, selambat-lambatnya 30 (tiga puluh) hari sejak diterbitkannya surat tersebut, jika terjadi keterlambatan wajib pajak harus memberikan alasan yang jelas, tanpa alasan yang jelas pengajuan pengurangan, keringanan, dan pembebasan pajak oleh bupati/wali kota kemungkinannya kecil untuk dapat dikabulkan. Kecuali, misalnya adanya *force majeure*, terjadi keadaan di luar kekuasaan diri dari wajib pajak, contoh terjadinya bencana alam, banjir, tsunami, gempa bumi, dan sebagainya.

## 5) Keberatan dan Banding

Berdasarkan ketentuan UU PDRD bahwa wajib pajak hanya dapat mengajukan keberatan kepada bupati/wali kota atas:

- a) SKPD
- b) SKPDKB
- c) SKPDKBT
- d) SKPDLB
- e) SKPDN

Surat keberatan yang diajukan oleh wajib kepada bupati/wali kota dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal diterimanya permohonan surat keberatan, maka bupati/wali kota memiliki kewajiban memberikan keputusan atas pengajuan surat keberatan tersebut, apabila dalam jangka waktu tersebut bupati/wali kota tidak memberikan jawaban atas surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, maka keberatan tersebut dianggap diterima. Dengan catatan pengajuan surat keberatan tidak menunda dalam pembayaran pajak.

## **b. Pajak Restoran**

### **1) Pengertian**

Berdasarkan Pasal 1 angka 23 UU PDRD, yang menyatakan bahwa yang dimaksud dengan restoran adalah fasilitas penyedia makanan dan/atau minuman dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya, termasuk jasa boga/katering. Sedangkan yang disebut dengan Pajak Restoran adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh restoran.

### **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

#### **Objek Pajak**

Objek Pajak Restoran sebagaimana ditentukan oleh Pasal 37 ayat (1) UU PDRD yang berbunyi: "*Objek Pajak Restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh restoran*". Pelayanan yang dimaksud adalah meliputi pelayanan penjualan makanan dan/atau minuman yang dikonsumsi oleh pembeli, baik dikonsumsi di tempat pelayanan maupun di tempat lain. Yang tidak termasuk dalam kategori Pajak Restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh restoran yang nilai penjualannya tidak melebihi batas tertentu yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

#### **Subjek dan Wajib Pajak**

Subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pembayaran atas pelayanan penjualan makanan dan minuman di restoran. Wajib pajak adalah pengusaha restoran, termasuk di dalamnya pengusaha rumah makan, kafe, bar, pedagang kaki lima, kolam pancing, dan usaha yang sejenis, yang disertai fasilitas dikonsumsi di tempat itu atau dikonsumsi di tempat lain dengan kriteria omzet tertentu, yang ditentukan dalam peraturan daerah. Pengusaha sebagai

pengumpul Pajak Restoran bertanggung jawab sepenuhnya atas pajak yang terkumpul atau terutang untuk menyetorkan ke kas daerah, pada tempat-tempat yang telah ditentukan.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

#### **Dasar Pengenaan Pajak**

Berdasarkan Pasal 39 UU PDRD menyebutkan bahwa dasar pengenaan Pajak Restoran adalah jumlah pembayaran yang diterima atau yang seharusnya diterima restoran. Sehingga dapat dikatakan dasar dari pengenaan pajak adalah sejumlah pembayaran yang dilakukan kepada restoran, oleh orang pribadi atau badan, termasuk di dalamnya rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya disertai tempat santap atau penyantapannya di tempat lain dan memberikan pelayanan untuk dibawa pulang.

#### **Tarif Pajak**

Pasal 40 ayat (1) UU PDRD, menyebutkan bahwa yang menjadi tarif Pajak Restoran ditetapkan paling tinggi 10% (sepuluh persen) dari dasar pengenaan pajak, tarif itu dikenakan terhadap pembayaran yang dilakukan di restoran pada saat orang atau badan melakukan pembayaran atas pelayanan yang diberikan oleh restoran, inilah yang menjadi objek Pajak Restoran.

#### **Cara Penghitungan Pajak**

Pada prinsipnya untuk pemungutan pajak daerah tidak dapat diborongkan, termasuk terhadap Pajak Restoran, melainkan harus dibayar sendiri secara langsung oleh wajib pajak. Makna tidak dapat diborongkan adalah bahwa Pajak Restoran dalam pemungutannya tidak dapat diserahkan kepada pihak ketiga. Termasuk dalam kerangka kegiatan terhadap penghitungan besarnya jumlah pajak (utang pajak), pengawasan pajak, penyetoran pajak, dan dalam penagihan pajak. Praktik memungkinkan berkerjasama dengan pihak ketiga, dalam hal proses pemungutan pajak yang mencakup, misalnya mencetak formulir perpajakan, pengiriman surat-surat kepada wajib pajak, dan pendataan terhadap subjek dan objek pajak.

Penghitungan besarnya pajak yang terutang dapat dilakukan dengan cara mengalikan dengan dasar pengenaan pajak. Untuk memudahkan

wajib pajak dalam penghitungan besarnya pajak yang harus dibayar wajib pajak diharuskan menggunakan nota penjualan sebagai bukti atas pembayaran yang dilakukan kepada pengusaha atas rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya yang disertai dengan kelengkapan dalam menyantapnya atau disantap di tempat lain.

#### **4) Keberatan dan Banding**

Dalam hal wajib pajak tidak puas atas besarnya pajak yang terutang yang harus dibayar oleh wajib pajak, maka UU PDRD memberikan hak sebagai wajib pajak untuk mengajukan keberatan pajak kepada bupati/wali kota atas:

- a) SKPD
- b) SKPDKB
- c) SKPDKBT
- d) SKPDLB
- e) SKPDN

Wajib pajak dapat mengajukan keberatan terhadap penetapan bupati/wali kota atas jumlah besarnya pajak yang terutang, permohonan keberatan diajukan secara tertulis selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan semenjak diterimanya SKPD, SKPDKB, SKPDKBT, SKPDLB, dan SKPDN. Dapat diterima melebihi waktu 3 bulan dengan syarat wajib pajak dapat menunjukkan adanya kejadian di luar kekuasaan diri wajib pajak (*force majeure*). Menurut ketentuan UU PDRD dalam jangka waktu 12 bulan semenjak pengajuan keberatan diterima bupati/wali kota memiliki kewajiban untuk memberikan keputusan, apakah diterima atau ditolak. Dengan catatan bahwa pengajuan keberatan tidak menunda dalam pembayaran. Bila wajib pajak tidak dapat menerima atas putusan bupati/wali kota tentang pengajuan keberatannya tersebut, maka wajib pajak masih memiliki hak untuk mengajukan banding ke pengadilan pajak.

#### **5) Sanksi**

##### **Sanksi Administrasi**

Sanksi administrasi dapat dilakukan kepada pengusaha restoran dengan menutup atau mencabut izin usahanya, apabila terbukti telah melanggar terhadap ketentuan yang tercantum dalam peraturan daerah.

## **Sanksi Pidana**

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 174 ayat (1) dan (2) UU PDRD, menyebutkan bahwa wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah dapat dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau pidana denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

Wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyampaikan SPTPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah dapat dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun atau pidana denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

## **c. Pajak Hiburan**

### **1) Pengertian**

Berdasarkan Pasal 1 angka 25 dan 26 UU PDRD, menyebutkan bahwa hiburan adalah semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian yang dinikmati dengan dipungut bayaran. Sedangkan yang dimaksud dengan Pajak Hiburan adalah pajak atas penyelenggaraan hiburan.

### **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

#### **Objek Pajak**

Berdasarkan Pasal 42 ayat (1) dan (2) UU PDRD, yang menjadi objek Pajak Hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan dengan dipungut bayaran. Adapun yang dimaksud dengan hiburan adalah:

- a) Tontonan film;
- b) Pagelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana;
- c) Kontes kecantikan, binaraga, dan sejenisnya;
- d) Pameran;
- e) Diskotik, karaoke, klub malam, dan sejenisnya;
- f) Sirkus, akrobat, dan sulap;
- g) Permainan biliard, golf, dan bowling;

- h) Pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan;
- i) Panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*);
- j) Pertandingan olahraga.

### **Subjek Pajak**

Ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU PDRD menyebutkan bahwa yang menjadi subjek Pajak Hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan.

### **Wajib Pajak**

Berdasarkan Pasal 43 ayat (2) UU PDRD yang menyebutkan bahwa yang menjadi wajib Pajak Hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan hiburan.

## **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

### **Dasar Pengenaan Pajak**

Menurut Pasal 44 ayat (1) dan (2) UU PDRD, yang menjadi dasar pengenaan Pajak Hiburan adalah jumlah uang yang diterima atau yang seharusnya diterima oleh penyelenggara hiburan. Jumlah uang yang seharusnya diterima adalah termasuk potongan harga dan tiket cuma-cuma yang diberikan kepada penerima jasa hiburan.

### **Tarif Pajak dan Cara Penghitungan Pajak**

Berdasarkan Pasal 45 UU PDRD, tarif Pajak Hiburan ditetapkan paling tinggi 35% (tiga puluh lima persen). Namun demikian, ada ketentuan khusus untuk mengenakan Pajak Hiburan lebih dari 35%, sebagaimana ditentukan dalam Pasal 45 ayat (2) dan (3) UU PDRD, sebagai berikut:

- a) Khusus untuk hiburan berupa pagelaran busana, kontes kecantikan, diskotik, karaoke, klub malam, permainan ketangkasan, panti pijat, dan mandi uap/spa, tarif Pajak Hiburan ditetapkan paling tinggi sebesar 75% (tujuh puluh lima persen).
- b) Khusus hiburan kesenian rakyat/tradisional dikenakan tarif Pajak Hiburan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen).

Mencermati dari ketentuan Pasal 45 ayat (2) UU PDRD terlihat jelas adanya pertimbangan-pertimbangan dari pembentuk undang-

undang ini, bila dikaitkan dengan fungsi pajak, maka akan dihadapkan pada dua pilihan, apakah akan memilih fungsi *budgetair* (finansial) atau fungsi *regulerend* (mengatur), fungsi *budgetair* lebih menekankan pada aspek pemasukan uang sebanyak-banyaknya ke kas daerah, sedangkan fungsi *regulerend* lebih menekankan pada aspek pengaturan terhadap tatanan masyarakat. Pilihan itu tampak pada fungsi *regulerend* (mengatur), artinya pajak itu dapat digunakan untuk mengatur tatanan masyarakat dengan mendasarkan pada pertimbangan mudarat dan kemanfaatan bagi masyarakat, dengan adanya tarif yang tinggi maka tentunya akan berpengaruh terhadap konsumen atas beban pengenaan pajak yang tinggi pula terhadap penikmat jasa hiburan. Namun, di sisi lain memberikan manfaat yang besar bagi masyarakat, karena hanya sebagian masyarakat tertentu saja dengan jumlah yang kecil dan terbatas yang dapat menjangkau atas tempat tersebut. Artinya, walaupun dilihat dari fungsi pajak secara finansial, pemerintah kabupaten/kota rugi dengan jumlah pemasukan yang kecil, namun masyarakatlah yang diuntungkan.

#### **d. Pajak Reklame**

##### **1) Pengertian**

Pasal 1 angka 27 UU PDRD, menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan reklame adalah benda, alat, perbuatan, atau media yang bentuk dan corak ragamnya dirancang untuk tujuan komersial memperkenalkan, menganjurkan, mempromosikan, atau untuk menarik perhatian umum terhadap barang, jasa, orang, atau badan, yang dapat dilihat, dibaca, didengar, dirasakan, dan/atau dinikmati oleh umum. Pasal 1 angka 26 UU PDRD, menyebutkan yang dimaksud dengan Pajak Reklame adalah pajak atas penyelenggaraan reklame.

##### **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

###### **Objek Pajak**

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 47 ayat (1) UU PDRD, yang menjadi objek Pajak Reklame adalah semua penyelenggaraan reklame. Reklame itu menurut Pasal 47 ayat (2) meliputi:

- a) Reklame papan/*billboard/vidiotron/megatron*, dan sejenisnya;
- b) Reklame kain;

- c) Reklame melekat, stiker;
- d) Reklame selebaran;
- e) Reklame berjalan, termasuk pada kendaraan;
- f) Reklame udara;
- g) Reklame apung;
- h) Reklame suara;
- i) Reklame film;
- j) Reklame peragaan.

Ketentuan Pasal 47 ayat (3) UU PDRD mengatur pengecualian dan tidak termasuk sebagai objek Pajak Reklame adalah sebagai berikut:

- a) Penyelenggaraan reklame melalui internet, televisi, radio, warta harian, warta mingguan, warta bulanan, dan sejenisnya;
- b) Label/merek produk yang melekat pada barang yang diperdagangkan, yang berfungsi untuk membedakan dari produk yang sejenis lainnya;
- c) Nama pengenalan usaha atau profesi yang dipasang melekat pada bangunan tempat usaha atau profesi diselenggarakan sesuai dengan ketentuan yang mengatur nama pengenalan usaha atau profesi tersebut;
- d) Reklame yang diselenggarakan oleh pemerintah atau pemerintah daerah;
- e) Penyelenggaraan reklame lainnya yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

### **Subjek dan Wajib Pajak**

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 48 ayat (1) dan (2) UU PDRD yang menjadi subjek dan wajib Pajak Reklame adalah sebagai berikut: *“Subjek Pajak Reklame adalah orang pribadi atau badan yang menggunakan reklame”*. Sedangkan yang menjadi wajib Pajak Reklame adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan reklame.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

#### **Dasar Pengenaan Pajak**

Berdasarkan Pasal 49 ayat (1) UU PDRD, sebagai dasar pengenaan Pajak Reklame adalah nilai sewa reklame. Oleh karena itu, nilai sebuah reklame dihitung berdasarkan pada:

- a) Besarnya biaya pemasangan reklame;
- b) Besarnya biaya pemeliharaan reklame;
- c) Lama pemasangan reklame;
- d) Lokasi pemasangan reklame;
- e) Jumlah dan ukuran media reklame.

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 49 ayat (2), (3), dan (4) ada perbedaan besarnya sewa reklame maka untuk lebih jelasnya adalah: dalam hal reklame diselenggarakan oleh pihak ketiga, nilai sewa reklame ditentukan berdasarkan pada nilai kontrak reklame. Sedangkan dalam hal reklame diselenggarakan sendiri, nilai sewa reklame dihitung dengan memperhatikan faktor jenis, bahan yang digunakan, lokasi penempatan, waktu, jangka waktu penyelenggaraan jumlah, dan ukuran media reklame. Selanjutnya, dalam hal nilai sewa reklame tidak diketahui dan/atau dianggap tidak wajar, maka nilai sewa reklame ditetapkan dengan menggunakan faktor-faktor sebagaimana dimaksud di atas.

### **Tarif Pajak dan Cara Penghitungan Pajak**

Berdasarkan Pasal 50 ayat (1) dan (2) tarif Pajak Reklame ditetapkan paling tinggi sebesar 25% (dua puluh lima persen). Sedangkan besaran pokok Pajak Reklame yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif. Selanjutnya, Pajak Reklame yang terutang dipungut di wilayah daerah tempat reklame tersebut diselenggarakan.

## **e. Pajak Penerangan Jalan**

### **1) Pengertian**

Berdasarkan pada Pasal 1 angka 28 UU PDRD, menyatakan bahwa Pajak Penerangan Jalan adalah pajak atas penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri maupun diperoleh dari sumber lain. Dengan demikian, baru ada kewajiban dari pemerintah daerah untuk memberikan penerangan pada jalan-jalan tertentu yang membutuhkan, berdasarkan pada kriteria tertentu pula. Dengan adanya penerangan jalan tersebut, rekeningnya dibayar oleh pemerintah daerah. Maka setiap penggunaan tenaga listrik orang pribadi atau badan mempunyai kewajiban untuk membayar Pajak Penerangan Jalan meliputi:

- a) Pelanggan listrik Perusahaan Listrik Negara (PLN) adalah setiap orang pribadi atau badan yang menggunakan tenaga listrik bersumber dari PLN.
- b) Pelanggan listrik non-PLN adalah setiap orang pribadi atau badan yang menggunakan tenaga listrik bersumber dari non-PLN.
- c) Tenaga listrik non-PLN adalah tenaga listrik yang dihasilkan di luar PLN dengan menggunakan mesin pembangkit tenaga listrik non-PLN yang dimiliki/dikelola oleh orang pribadi atau badan.

## **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

### **Objek Pajak**

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 52 ayat (1) UU PDRD, menyatakan bahwa yang menjadi objek Pajak Penerangan Jalan adalah penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri maupun yang diperoleh dari sumber lain. Dengan demikian, secara jelas dapat dikatakan bahwa yang menjadi objek Pajak Penerangan Jalan adalah penggunaan tenaga listrik yang bersumberkan pada PLN, dan non-PLN yang menggunakan energi primer. Non-PLN itu tenaga listrik yang bersumber, antara lain dari genset. Sedangkan yang dimaksud dengan menggunakan energi primer, meliputi: bensin, solar, tenaga matahari, tenaga air, tenaga angin, tenaga nuklir, tenaga panas bumi, dan gas. Objek pajak yang dikecualikan dibebaskan sebagai objek Pajak Penerangan Jalan adalah sebagai berikut:

- a) Penggunaan tenaga listrik oleh instansi pemerintah dan pemerintah daerah.
- b) Penggunaan tenaga listrik pada tempat-tempat yang digunakan oleh kedutaan, konsulat, dan perwakilan asing dengan asas timbal balik.
- c) Penggunaan tenaga listrik yang dihasilkan sendiri dengan kepastian tertentu yang tidak memerlukan izin dari instansi teknis terkait.
- d) Penggunaan tenaga listrik lainnya yang diatur dengan peraturan daerah.

### **Subjek Pajak dan Wajib Pajak**

Ketentuan Pasal 53 ayat (2) dan (3) UU PDRD, menyebutkan bahwa subjek Pajak Penerangan Jalan adalah orang pribadi atau badan yang

dapat menggunakan tenaga listrik. Sedangkan wajib Pajak Penerangan Jalan adalah orang pribadi atau badan yang menggunakan tenaga listrik.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

#### **Dasar Pengenaan Pajak**

Dasar pengenaan pajak atas Pajak Penerangan Jalan sebagaimana diatur pada Pasal 54 ayat (1) dan (2) yang menyebutkan bahwa dasar pengenaan Pajak Penerangan Jalan adalah nilai jual tenaga listrik. Lebih lanjut nilai jual tenaga listrik itu adalah sebagai berikut:

- a) Dalam hal tenaga listrik yang berasal dari sumber lain dengan pembayaran, nilai jual tenaga listrik adalah jumlah tagihan biaya beban/tetap ditambah dengan biaya pemakaian kwh/variabel yang ditagihkan dalam rekening listrik.
- b) Dalam hal tenaga listrik dihasilkan sendiri, nilai jual tenaga listrik dihitung berdasarkan kapasitas tersedia, tingkat penggunaan listrik, jangka waktu pemakaian listrik, dan harga satuan listrik yang berlaku di wilayah daerah yang bersangkutan.

#### **Tarif Pajak dan Cara Penghitungan Pajak**

Pasal 55 ayat (1), (2), dan (3) UU PDRD, menyatakan bahwa tarif Pajak Penerangan Jalan ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen). Penggunaan tenaga listrik dari sumber lain oleh industri pertambangan minyak bumi dan gas alam, tarif Pajak Penerangan Jalan ditetapkan paling tinggi sebesar 3% (tiga persen). Untuk penggunaan tenaga listrik yang dihasilkan sendiri, tarif Pajak Penerangan Jalan ditetapkan paling tinggi sebesar 1,5% (satu koma lima persen).

Berdasarkan Pasal 56 ayat (1) UU PDRD, menyebutkan bahwa besarnya pokok Pajak Penerangan Jalan yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif, dengan dasar pengenaan pajak. Prinsip yang digunakan dalam pemenuhan kewajiban wajib pajak atas pajak yang terutang, tidak tergantung dengan adanya Surat Ketetapan Pajak (SKP), hal demikian ditegaskan pada Pasal 12 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), yang intinya: *“Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak”*.

#### 4) Keberatan dan Banding

Pengajuan keberatan pajak sebagai hak dari wajib pajak, wajib pajak dapat mengajukan keberatan pajak di mana untuk pajak provinsi ditujukan kepada gubernur atau pejabat yang ditunjuk, sedangkan untuk pajak daerah kabupaten/kota diajukan ke bupati/wali kota atau pejabat yang ditunjuk. Syarat pengajuan keberatan pajak di antaranya diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, atas tagihan pajak yang tercantum dalam SKPD dalam jangka waktu 3 bulan semenjak surat tersebut diterbitkan, kecuali jika wajib pajak dapat membuktikan tidak dapat dipenuhinya waktu tiga bulan karena adanya keadaan di luar kekuasaannya, misalnya bencana alam, banjir, gempa bumi, dan sebagainya.

Pemerintah daerah memiliki kewajiban untuk memberikan jawaban dalam jangka waktu 12 bulan, apakah keberatan yang diajukan itu diterima atau ditolak. Apabila dalam jangka waktu 12 bulan tersebut keberatan pajak yang diajukan oleh wajib pajak tidak diberikan jawaban, maka sebagai konsekuensi hukumnya keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dianggap diterima. Berdasarkan ketentuan undang-undang bahwa wajib pajak yang sedang mengajukan keberatan dan banding pajak tidak menunda untuk pelunasan pembayaran pajak.

#### 5) Sanksi

Sanksi yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan pada hakikatnya sebagai bentuk alat pemaksa bagi mereka yang tidak mematuhi kewajiban perpajakan. Sanksi yang diterapkan dapat berupa administrasi dan pidana. Bila ditelaah secara mendalam penerapan terhadap Pajak Penerangan Jalan, pemerintah lebih berorientasi pada menjalankan fungsi *budgetair*, yaitu pajak difungsikan untuk mengisi sumber penerimaan daerah, yang kemudian digunakan untuk penerangan jalan. Untuk memenuhi rasa keadilan maka dalam peraturan perundang-undangan ini tidak semua subjek pajak dikenakan pajak. Artinya, ada subjek pajak yang dibebaskan atau dikecualikan.

Pajak Penerangan Jalan juga tetap mendasarkan pada prinsip-prinsip perpajakan dengan ciri tidak diterimanya kontraprestasi secara langsung pada pembayarannya. Hal ini mengingat bahwa fasilitas penerangan jalan diperuntukkan bukan ditujukan pada mereka yang membayar Pajak

Penerangan Jalan, melainkan ditujukan untuk kepentingan bersama atau kepentingan umum. Ciri inilah yang membedakan dengan pemungutan yang dilakukan terhadap retribusi, di mana pembayar retribusi kontraprestasi diterima secara langsung dapat ditunjuk. Implementasi pemungutan Pajak Penerangan Jalan dilakukan secara langsung oleh PLN pada saat wajib pajak membayar atas pemakaian listrik pribadinya, karena cara ini dianggap paling efisien. Lain halnya dengan penggunaan tenaga listrik non-PLN di mana wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya menggunakan *self assessment*, yakni dengan menghitung sendiri berapa jumlah besarnya Pajak Penerangan Jalan yang harus dibayar.

Besarnya tarif dan dasar penghitungan antara tenaga listrik PLN dan non-PLN terdapat adanya perbedaan, hal demikian menunjukkan adanya usaha dari pemerintah untuk mendorong agar masyarakat menggunakan tenaga listrik PLN yang jelas-jelas merupakan BUMN sebagai aset pemerintah yang fungsinya menjalankan kepentingan yang menguasai hajat hidup orang banyak sesuai dengan amanat UUD 1945. Hal ini bila ditelaah dan ditelusuri secara mendalam menunjukkan bahwa Pajak Penerangan Jalan bukan saja menjalankan fungsi *budgetair*, melainkan juga menjalankan fungsi *regulerend*.

## **f. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan**

Penamaan Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan dalam Undang-Undang Nomor 11 Darurat Tahun 1957 tentang Peraturan Umum Pajak Daerah dikategorikan sebagai Retribusi Pengambilan dan Pengolahan Bahan Galian Golongan C, yang kemudian dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, diubah penamaannya menjadi Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan yang bersifat menjadi pajak. Penataan penamaan jenis pajak ini di samping bertujuan untuk menambah pemasukan keuangan Pendapatan Asli Daerah (PAD), juga untuk menata kembali permasalahan yang dihadapi daerah terhadap kerusakan lingkungan, dengan adanya Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan, maka kelestarian lingkungan dapat terjaga. Artinya, menjalankan fungsi *regulerend* dalam pajak.

### **1) Pengertian**

Berdasarkan pada Pasal 2 ayat (2) huruf e Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000, memberikan definisi Pajak Mineral Bukan Logam dan

Batuan adalah pajak atas kegiatan pengambilan bahan mineral bukan logam dan batuan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Definisi ini berbeda dengan apa yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 di mana yang dimaksud dengan Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah pajak atas kegiatan eksploitasi bahan mineral bukan logam dan batuan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Bila kita cermati dan telaah ketentuan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 memberikan definisi yang berbeda tentang Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan. Pada Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 menggunakan istilah “kegiatan eksploitasi”, sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000, menggunakan istilah “pengambilan dan pengolahan”. Namun, hakikat dari kedua istilah itu adalah sama sebagai bentuk aktivitas yang bersumberkan pada alam, yakni pasir dan batuan-batuan, baik yang ada di darat maupun di sungai.

Berbeda halnya dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 yang memberikan definisi Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah pajak atas kegiatan pengambilan mineral bukan logam dan batuan, baik dari sumber alam di dalam dan/atau permukaan bumi untuk dimanfaatkan.

Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan ditinjau dari segi kewenangan dalam pemungutannya, maka pajak tersebut berdasarkan pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, tergolong pada pajak yang kewenangan pemungutannya ada pada daerah kabupaten/kota. Oleh karena itu, biasanya untuk memberikan legalitas atas pemungutan Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan diatur dengan peraturan daerah.

Pengenaan atas Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan, maka dalam pembayarannya biasa melihat pada seberapa besar jumlah bahan mineral bukan logam dan batuan diambil dari sumbernya. Sehingga atas Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan itu di samping untuk menjaga kelestarian lingkungan juga diharapkan akan dapat memberikan kontribusi terhadap peningkatan Pendapatan Asli Daerah (PAD).

## **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

Berdasarkan pada Pasal 57 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, yang dimaksud

dengan objek Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah kegiatan mengambil mineral bukan logam dan batuan yang meliputi:

- a) Asbes;
- b) Batu tulis;
- c) Batu setengah permata;
- d) Batu kapur;
- e) Batu apung;
- f) Batu permata;
- g) Bentonit;
- h) Dolmit;
- i) Felspar;
- j) Garam batu (*halite*);
- k) Grafit;
- l) Granit/andesit;
- m) Gips;
- n) Kalsit;
- o) Kaolin;
- p) Leusit;
- q) Magnesit;
- r) Mika;
- s) Marmer;
- t) Nitrat;
- u) Opsidien;
- v) Oker;
- w) Pasir dan kerikil;
- x) Pasir kuarsa;
- y) Perlit;
- z) Fosfat;
- aa) Talk;
- bb) Tanah serap (*fullers earth*);
- cc) Tanah diatome;

- dd) Tanah liat;
- ee) Tawas (*alum*);
- ff) Tras;
- gg) Yarosif;
- hh) Zeolit;
- ii) Basal;
- jj) Trakit;
- kk) Mineral bukan logam dan batuan lainnya sesuai dengan peraturan perundangan.

Dengan disebutkannya jenis Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan secara limitatif dalam Pasal 57 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, maka prinsip yang dianutnya adalah *close list*, artinya objek pajak hanya jenis mineral bukan logam yang tercantum dalam undang-undang tersebut yang dapat dikenakan Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan. Sedangkan yang tidak tercantum dalam *list* tersebut bukan merupakan objek Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan. Berdasarkan Pasal 57 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2009, yang dikecualikan dari Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah:

- a) Kegiatan pengambilan mineral bukan logam dan batuan yang nyata-nyata tidak dimanfaatkan secara komersial, seperti kegiatan pengambilan tanah untuk keperluan rumah tangga, pemancangan tiang listrik/telepon, penanaman kabel listrik/telepon, dan penanaman pipa air/gas.
- b) Kegiatan pengambilan mineral bukan logam dan batuan yang merupakan ikutan dari kegiatan pertambangan lainnya, yang tidak dimanfaatkan secara komersial.
- c) Pengambilan mineral bukan logam dan batuan lainnya yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

### **Subjek Pajak**

Berdasarkan Pasal 58 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, sebagai subjek Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah orang pribadi atau badan yang mengeksploitasi atau mengambil mineral bukan logam dan batuan.

## **Wajib Pajak**

Berdasarkan Pasal 58 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, yang menjadi wajib pajaknya adalah orang pribadi atau badan yang mengambil mineral bukan logam dan batuan.

### **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

Dasar pengenaan pajak atas Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah dihitung dari nilai jual hasil pengambilan mineral bukan logam dan batuan. Sehingga nilai jual yang dimaksud dihitung dengan mengalikan volume/tonase hasil pengambilan dengan nilai pasar atau harga standar masing-masing jenis mineral bukan logam dan batuan.

Selanjutnya, yang dimaksud dengan nilai pasar pada Pasal 59 ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, adalah harga rata-rata yang berlaku di lokasi setempat di wilayah daerah yang bersangkutan. Apabila nilai pasar dari hasil produksi mineral bukan logam dan batuan sulit diperoleh, maka digunakan harga standar yang ditetapkan oleh instansi yang berwenang dalam bidang penambangan mineral bukan logam dan batuan. Dasar pengenaan pajak atas Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan sangat terkait erat dengan volume atau jumlah hasil yang diambil atas objek pajak yang dinyatakan dalam satuan ton. Adapun penentuan volume hasil pengambilan mineral bukan logam dan batuan dapat dihitung berdasarkan pada:

- a) Luas areal yang diambil;
- b) Kapasitas alat yang digunakan dalam kegiatan pengambilan;
- c) Penggunaan dan pemakaian bahan peledak dalam pengambilan;
- d) Kegiatan lain yang berhubungan dengan bidang pertambangan.

### **Tarif Pajak**

Berdasarkan ketentuan Pasal 60 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, besarnya tarif Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan ditetapkan paling tinggi sebesar 25% (dua puluh lima persen). Oleh karena Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan merupakan pajak yang kewenangan pemungutannya diserahkan kepada pemerintah daerah kabupaten/kota, maka daerahlah yang menentukan besarnya tarif pajak, sebab daerahlah yang mengetahui potensi kemampuan masyarakatnya yang akan dibebani besarnya pajak yang akan dipungut. Juga daerahlah yang

mengetahui potensi atas Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan yang diharapkan masuk ke kas daerah.

### **Cara Penghitungan Pajak**

Pada prinsipnya penghitungan besarnya pajak yang terutang atas Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan, dalam pemungutannya menggunakan asas yang sama, yakni *self assessment*, artinya wajib pajak diberikan kepercayaan untuk mengisi SPTPD, menghitung sendiri besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan menyetor pada tempat/bank yang telah ditentukan. Namun, bila wajib pajak tidak dapat memenuhi kewajibannya sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan, maka Kepala Badan Pendapatan Daerah secara jabatan atas nama pemerintah daerah akan menetapkan secara sepihak besarnya jumlah pajak yang terutang, dengan menambahkan sanksi administrasi yang mungkin dapat berupa: denda, bunga, dan kenaikan. Besarnya pokok Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak dengan dasar pengenaan Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan atas nilai jual hasil pengambilan mineral bukan logam dan batuan.

### **Pengurangan, Keringanan, dan Pembebasan Pajak**

Berdasarkan pada ketentuan UU PDRD, sebagai salah satu hak dari wajib pajak adalah mengajukan permohonan untuk pengurangan atau memohon keringanan dalam membayar pajak. Hal demikian dilindungi dan dijamin oleh undang-undang perpajakan. Atas permohonan wajib pajak kepada bupati/wali kota dapat mengajukan pengurangan atau mengajukan keringanan atas pembayaran pajak. Dengan demikian, berdasarkan kewenangan yang dimiliki oleh bupati/wali kota berdasarkan peraturan perundang-undangan dapat memberikan pengurangan, keringanan, dan bahkan memungkinkan untuk memberikan pembebasan atas jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Wajib pajak dapat mengajukan secara tertulis kepada kepala daerah selambat-lambatnya 14 hari sebelum jatuh tempo pembayaran dengan melampirkan keterangan besarnya pajak terutang dan kemampuan keuangan yang didukung dengan bukti yang sah dari pihak yang berwenang.

Penyampaian surat tersebut diberikan batasan waktu menurut peraturan perundang-undangan perpajakan daerah, yakni selambat-lambatnya 30 (tiga puluh) hari sejak diterbitkannya surat tersebut,

jika terjadi keterlambatan wajib pajak harus memberikan alasan yang jelas, tanpa alasan yang jelas pengajuan pengurangan, keringanan, dan pembebasan pajak oleh bupati/wali kota kemungkinannya kecil untuk dapat dikabulkan. Kecuali, misalnya adanya *force majeure*, terjadi keadaan di luar kekuasaan diri dari wajib pajak, contoh: terjadinya bencana alam, banjir, tsunami, gempa bumi, dan sebagainya.

#### **4) Keberatan dan Banding**

Wajib pajak dapat mengajukan keberatan dan banding atas besarnya jumlah pajak yang terutang. Keberatan dan banding akan dapat dipertimbangkan untuk dikabulkan manakala wajib pajak dapat membuktikan akan ketidakbenaran besarnya jumlah pajak yang ditetapkan dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP). Wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada wali kota/bupati/gubernur melalui Kepala Dinas Pendapatan Daerah. Sedangkan untuk banding wajib pajak dapat mengajukan banding ke pengadilan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2000 tentang Pengadilan Pajak.

### **g. Pajak Parkir**

#### **1) Pengertian**

Berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 32 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, yang dimaksud dengan parkir adalah keadaan tidak bergerak suatu kendaraan yang tidak bersifat sementara. Sedangkan yang dimaksud dengan Pajak Parkir menurut Pasal 1 angka 31 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, adalah pajak atas penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor. Penyelenggara parkir adalah setiap orang atau badan yang menyelenggarakan tempat parkir.

#### **2) Objek, Subjek, dan Wajib Pajak**

Berdasarkan ketentuan Pasal 62 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, yang menjadi objek Pajak Parkir adalah penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor. Sedangkan yang dikecualikan sebagai objek Pajak Parkir adalah sebagai berikut:

- a) Penyelenggara tempat parkir oleh pemerintah dan pemerintah daerah.
- b) Penyelenggara tempat parkir oleh perkantoran yang hanya digunakan oleh karyawannya sendiri.
- c) Penyelenggaraan tempat parkir oleh kedutaan, konsulat, dan perwakilan negara asing dengan asas timbal balik.
- d) Penyelenggaraan tempat parkir lainnya yang diatur dengan peraturan daerah.

### **Subjek dan Wajib Pajak**

Berdasarkan ketentuan Pasal 63 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, yang menjadi subjek Pajak Parkir adalah orang pribadi atau badan yang melakukan parkir kendaraan bermotor. Sedangkan yang menjadi wajib Pajak Parkir adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan tempat parkir.

## **3) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

### **Dasar Pengenaan Pajak**

Dasar pengenaan atas Pajak Parkir adalah jumlah pembayaran atau yang seharusnya dibayar kepada penyelenggara tempat parkir. Termasuk di dalamnya potongan harga parkir dan parkir cuma-cuma yang diberikan kepada penerima jasa parkir. Sebagai dasar hukum daerah memungut Pajak Parkir, maka dibuatlah peraturan daerah tentang Pajak Parkir.

### **Tarif Pajak**

Tarif atas Pajak Parkir ditetapkan sebesar 30% (tiga puluh persen) dari dasar pengenaan pajak.

### **Cara Penghitungan Pajak**

Pada prinsipnya bahwa pemungutan atas Pajak Parkir tidak dapat diborongkan, pemungutan Pajak Parkir didasarkan pada peraturan daerah kabupaten/kota, kelazimannya dibayar sendiri oleh wajib pajak. Wajib pajak dipungut dengan menggunakan SKPD atau dokumen lainnya yang dipersamakan. Cara penghitungan untuk menentukan besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak atas Pajak Parkir, adalah dengan cara mengalikan tarif pajak dengan dasar pengenaan. Oleh karena itu, agar adanya transparansi dalam pemungutannya maka

penyelenggara parkir memiliki kewajiban untuk memberikan tanda bukti penggunaan parkir berupa bentuk karcis, untuk mempermudah dalam teknis pelaksanaannya maka karcis dipersiapkan dan telah disediakan oleh pemerintah daerah.

#### **4) Pengurangan dan Pembebasan Pajak**

Untuk dapat memperoleh pengurangan atau pembebasan atas Pajak Parkir, maka wajib pajak dapat mengajukan permohonan berupa surat kepada bupati/wali kota. Wajib pajak dalam mengajukan permohonan pengurangan atau pembebasan atas besarnya jumlah pajak yang harus dibayar, maka wajib memiliki kewajiban dengan menyertakan bukti untuk meyakinkan pada pihak pemerintah yang dimaksud agar permohonan tersebut dapat dikabulkan, tanpa adanya argumentasi dengan disertai alat bukti, maka kemungkinan pengajuan permohonan yang dimaksud kecil untuk dapat dikabulkan. Selanjutnya, bupati/wali kota karena jabatan atas permohonan wajib pajak dapat memberikan jawaban berupa:

- a) Pihak pemerintah daerah dapat membetulkan SKPD atau SKPDKB atau SKPDKBT atau STPD yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau terjadi kekeliruan dalam penerapan atas peraturan daerah tentang Pajak Parkir.
- b) Justru membatalkan atau mengurangkan terhadap ketentuan pajak.
- c) Memberikan pengurangan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan pajak yang terutang dalam hal sanksi tersebut, dikenakan karena bukan kesalahan dari wajib pajak.

#### **5) Keberatan dan Banding**

Pada dasarnya wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada bupati/wali kota atas perhitungan yang dituangkan pada Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang meliputi:

- a) SKPD
- b) SKPDKB
- c) SKPDKBT
- d) SKPDLB
- e) SKPDN

Wajib pajak dapat mengajukan banding pajak ke pengadilan pajak manakala keberatan wajib pajak yang diajukan diputuskan ditolak, atau wajib pajak merasa tidak puas atau merasa diperlakukan tidak adil atas putusan dari bupati/wali kota dari keberatan pajak yang diajukan.

## **h. Pajak Sarang Burung Walet**

### **1) Pengertian**

Pajak Sarang Burung Walet adalah pajak atas kegiatan pengambilan dan/atau pengusahaan sarang burung walet. Burung walet adalah termasuk keluarga dari *collocalia*.

### **2) Objek Pajak**

Objek Pajak Sarang Burung Walet berdasarkan Pasal 72 UU PDRD adalah pengambilan dan/atau pengusahaan sarang burung walet. Lebih lanjut lazimnya objek sarang burung walet itu akan diatur dengan peraturan daerah (perda), misalnya dalam menentukan objek dan lokasi pengelolaan sarang burung walet akan diatur agar tidak mengganggu/merusak lingkungan dengan ketentuan:

- a) Habitat alami;
- b) Di luar habitat alami.

Berdasarkan Pasal 72 ayat (2) UU PDRD, objek yang dikecualikan tidak termasuk dari objek Pajak Sarang Burung Walet adalah sebagai berikut:

- a) Pengambilan sarang burung walet yang telah dikenakan sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP);
- b) Kegiatan pengambilan dan/atau pengusahaan sarang burung walet lainnya yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

### **3) Subjek dan Wajib Pajak**

Yang menjadi subjek Pajak Sarang Burung Walet sebagaimana ditentukan dalam pasal 73 ayat (1) dan (2) UU PDRD, adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pengambilan dan/atau mengusahakan sarang burung walet. Sedangkan yang menjadi wajib Pajak Sarang Burung Walet adalah orang pribadi atau badan yang melakukan pengambilan dan/atau mengusahakan sarang burung walet.

#### **4) Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak, dan Cara Penghitungan Pajak**

Berdasarkan ketentuan Pasal 74 ayat (1) UU PDRD dasar pengenaan Pajak Sarang Burung Walet adalah nilai sarang burung walet. Lebih lanjut tarif Pajak Sarang Burung Walet ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen). Sedangkan cara penghitungan Pajak Sarang Burung Walet adalah besaran pokok Pajak Sarang Burung Walet yang terutang dihitung dengan mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak.

#### **5) Keberatan dan Banding**

Pada dasarnya wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas Pajak Sarang Burung Walet kepada bupati/wali kota atas perhitungan yang dituangkan dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang meliputi:

- a) SKPD
- b) SKPDKB
- c) SKPDKBT
- d) SKPDLB
- e) SKPDN

Sedangkan wajib pajak dapat mengajukan banding pajak ke pengadilan pajak manakala keberatan wajib pajak yang diajukan diputuskan ditolak, atau wajib pajak merasa tidak puas atau merasa diperlakukan tidak adil atas putusan dari bupati/wali kota dari keberatan pajak yang diajukan.

## HAK WAJIB PAJAK, KEWAJIBAN WAJIB PAJAK, HAK FISKUS, DAN KEWAJIBAN FISKUS

Membicarakan tentang pajak maka tidak dapat dilepaskan dari kewajiban yang harus ditunaikan oleh wajib pajak (rakyat), kepada negara dan ada sanksi yang ditentukan dalam undang-undang bagi yang melanggarnya. Jadi, dalam praktik pajak harus diatur dalam bentuk hukum yang dinamakan hukum pajak. Pengaturan pajak dalam hukum sangatlah penting dimaksudkan untuk memberikan jaminan dan perlindungan hukum, baik bagi pemungut pajak (fiskus) maupun bagi wajib pajak (rakyat). Oleh karena itu, hukum pajak pun sebagai bagian dari hukum, maka memiliki tujuan sama dengan hukum pada umumnya, yakni: keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum.

Secara teoretis hukum akan selalu memuat hak dan kewajiban, pengertian hak adalah kenikmatan yang dijamin dan diberikan perlindungan oleh hukum atas sesuatu atau untuk melakukan suatu kegiatan tertentu. Sebaliknya, kewajiban adalah sesuatu beban yang harus dilaksanakan, bila tidak dilaksanakan atau dilanggar ada kekuasaan dari luar yang dapat memaksa serta memberikan sanksi tertentu. Dengan demikian, dalam hukum pajak tidak terlepas dari persoalan yang mengatur hak dan kewajiban yang melekat pada wajib pajak maupun pada pemungut pajak (fiskus). Misalnya Rochmat Soemitro, memberikan pengertian hukum pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan

seseorang yang memenuhi syarat (*tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tiada mendapat imbalan secara langsung yang dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Demikian pula dalam berbagai literatur, baik dari Prof. Adriani dan Prof. Rochmat Soemitro memberikan pengertian pajak adalah sebagai iuran wajib, berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan tanpa adanya kontraprestasi yang langsung dapat ditunjuk secara individual, melainkan diberikan secara kolektif dan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara. Jadi, jelaslah bahwa pajak itu bukanlah hak, melainkan kewajiban yang harus dipikul oleh seorang warga negara, dalam ikut serta membiayai pengeluaran negara.

Persoalan pajak tidaklah mungkin dapat dilepaskan dalam tatanan kehidupan manusia, setiap aktivitas manusia ada kalanya terkait dengan pajak, terkecuali undang-undang itu sendiri yang memberikan pengecualian. Oleh sebab itu, perlunya disadari akan pentingnya makna keberadaan pajak di tengah-tengah kehidupan manusia. Manusia sebagai individu akan selalu berusaha memenuhi segala kebutuhan untuk kelangsungan hidupnya, demikian juga masyarakat (negara) akan selalu berusaha untuk memenuhi kebutuhannya, kelangsungan hidup masyarakat (negara) sangatlah tergantung pula pada dukungan individu sebagai manusia. Tidaklah ada manusia sebagai individu yang dapat hidup tanpa adanya manusia lain, yakni masyarakat. Oleh karena itu, masyarakat perlu menyadari betapa pentingnya pajak walaupun tidak menyenangkan karena sifatnya memaksa dan tidak ada imbalan langsung yang bisa dirasakan.<sup>136</sup> Namun, manfaat yang diperoleh dari pajak sangatlah besar dalam bentuk sarana-prasarana yang dirasakan oleh setiap individu dalam kehidupan bermasyarakat, misalnya pembangunan sarana jalan, jembatan, kesehatan, pendidikan, keamanan, dan lain-lain.

Dalam kehidupan bersama (masyarakat), seorang individu tidaklah mungkin dapat menuntut haknya sebagai individu, dengan tanpa terlebih dahulu memenuhi kewajibannya. Walaupun ada hak

---

<sup>136</sup>Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya*, Salemba Empat, Jakarta, 2013, hlm.235.

tertentu yang semenjak manusia lahir, sudah melekat secara otomatis yang melekat pada manusia itulah yang dinamakan dengan hak asasi manusia, sebagaimana diatur dalam UUD 1945 tentang prinsip HAM, antara lain pada Pasal 28, 28A sampai dengan J, Pasal 29, dan Pasal 31. Dengan demikian, bila masyarakat telah membayar pajak dengan baik, maka ada hak masyarakat untuk memperoleh pelayanan yang maksimal dari pemerintah. Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana telah dilakukan perubahan menjadi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang KUP sudah diatur secara jelas tentang hak dan kewajiban, baik untuk wajib pajak maupun untuk petugas pajak.

## A. Hak Wajib Pajak

Beberapa hak wajib pajak yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, antara lain:

1. Hak untuk mendapat pembinaan dan pengarahan dari fiskus

Hak ini merupakan bentuk konsekuensi dianutnya *self assessment system* di mana wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan melaporkannya. Dengan sistem ini maka wajib pajak pada awal tahun berkewajiban untuk mengisi Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT), oleh karena itu wajib pajak dituntut memiliki prasyarat pengetahuan perpajakan, kesadaran, kejujuran, dan kedisiplinan, kurangnya prasyarat ini maka pelaksanaan *self assessment system* tidak akan berjalan secara optimal. Sehingga untuk dapat melaksanakan *self assessment system* wajib pajak mempunyai hak untuk dilakukan pembinaan dan pengarahan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam KUP. Meskipun sistem perpajakan kita menggunakan *self assessment system* tidak berarti bahwa wajib pajak sudah mengetahui dan memahami seluruh ketentuan undang-undang perpajakan. Oleh karena itu, ada hak wajib pajak untuk memperoleh sosialisasi dari fiskus agar sistem ini dapat diimplementasikan secara optimal.

2. Hak untuk membetulkan sendiri surat pemberitahuan

Surat pemberitahuan pada hakikatnya merupakan penyampaian bentuk kesanggupan wajib pajak untuk membayar besarnya jumlah pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Meskipun pada awal tahun wajib pajak telah mengisi

SPT, bila dalam pengisian tersebut karena kelalaiannya sehingga terjadi kekeliruan dalam menjumlah, mengurangi, mengalikan, salah alamat, lupa menandatangani, maka dalam ketentuan KUP ada hak wajib pajak untuk meminta kembali pembetulan SPT yang telah diserahkan, asalkan dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 8 ayat (1) UU KUP yang menegaskan bahwa pembetulan SPT diberikan dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sesudah berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak.

3. Hak untuk memperpanjang waktu penyampaian SPT

Pada dasarnya SPT itu dapat diperpanjang penyampaiannya dengan prosedur mengajukan permohonan secara tertulis. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 3 ayat (3) dan ayat (4) UU KUP, yang menegaskan bahwa batas waktu penyampaian SPT Masa paling lama 20 (dua puluh) hari setelah akhir masa pajak dan untuk SPT Tahunan paling lama 3 (tiga) bulan setelah akhir tahun pajak. Batas waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama 6 (enam) bulan dengan mengajukan permohonan secara tertulis.

4. Hak untuk memperoleh kembali kelebihan pembayaran pajak

Bila wajib pajak dalam melakukan pembayaran besarnya jumlah pajak yang harus dibayar terdapat kelebihan bayar, maka wajib pajak dapat meminta kelebihan bayar tersebut dengan cara mengajukan permohonan secara tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak di mana wajib pajak terdaftar. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 11 UU KUP, yang secara tegas mengatur bahwa atas permohonan wajib pajak kelebihan pembayaran pajak dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak diterimanya permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sehubungan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

5. Hak untuk mengajukan keberatan

Melakukan upaya hukum merupakan hak wajib pajak, termasuk pengajuan keberatan pajak. Hal ini sebagaimana diatur pada Pasal 25 UU KUP yang berbunyi: "*Wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak*". Pengajuan keberatan itu

dilakukan apabila wajib pajak merasa tidak puas atas ketetapan pajak yang telah diterbitkan atau pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak ketiga. Lebih lanjut, wajib pajak diberikan tenggang waktu 3 (tiga) bulan untuk mengajukan upaya hukum berupa keberatan pajak, semenjak diterimanya SKP. Pengajuan keberatan pajak masih dimungkinkan melebihi dari waktu 3 (tiga) bulan dengan syarat wajib pajak dapat menunjukkan alasan bahwa dalam jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena adanya kejadian keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*).

6. Hak mengajukan banding pajak

Banding pajak merupakan bentuk upaya hukum yang menjadi hak dari setiap wajib pajak. Banding pajak diatur dalam Pasal 27 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“Wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas surat keputusan keberatan”*. Banding pajak dapat dilakukan oleh wajib pajak manakala wajib pajak merasa tidak puas atas putusan keberatan yang diberikan oleh Dirjen Pajak atau Kepala Kantor Pelayanan Pajak setempat karena menolak keberatan yang diajukan. Jangka waktu pengajuan permohonan banding adalah 3 (tiga) bulan sejak keputusan diterima dengan melampirkan surat keputusan tersebut. Lebih lanjut, banding pajak diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, pada Pasal 31 ayat (1) dan (2), di mana pada ayat (1) menyebutkan: *“Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak”*, sedangkan pada ayat (2) disebutkan: *“Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku”*.

7. Hak perlindungan atas kerahasiaan wajib pajak

Setiap wajib pajak kerahasiaannya secara tegas dilindungi oleh undang-undang pajak. Bila pemungut pajak melakukan pembocoran atas rahasia wajib pajak, maka ada sanksi tertentu terhadap fiskus. Pemberian perlindungan atas kerahasiaan wajib pajak sebagaimana diatur pada Penjelasan Pasal 34 UU KUP yang berbunyi: *“Setiap pejabat, petugas pajak, maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan untuk tidak mengungkapkan kerahasiaan wajib pajak yang menyangkut masalah-masalah perpajakan, antara lain:*

- a. *SPT, laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh wajib pajak;*
  - b. *Dokumen dan/atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia;*
  - c. *Data yang diperoleh dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan;*
  - d. *Dokumen dan/atau rahasia wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkenaan;*
  - e. *Perbuatan pembocoran kerahasiaan perusahaan wajib pajak merupakan bentuk dalam kategori tindak pidana perpajakan yang diatur pada Pasal 41 UU KUP”.*
8. Hak wajib pajak untuk mengajukan permohonan mengangsur atau menunda pembayaran pajak

Pajak merupakan kewajiban yang harus dibayar oleh setiap wajib pajak yang mempunyai utang pajak, namun demikian dimungkinkan oleh KUP untuk menunda atau mengangsur utang pajaknya dengan alasan yang dibenarkan oleh undang-undang. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 9 ayat (4) KUP yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak atas permohonan wajib pajak dapat memberikan persetujuan, untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak, termasuk kekurangan pembayaran”*. Persetujuan wajib pajak untuk mengangsur atau menunda harus disertai alasan yang jelas, misalnya wajib pajak mengalami kesulitan likuiditas, atau mengalami keadaan di luar kekuasaannya, contoh terjadi bencana alam, banjir, gempa bumi, tsunami, dan sebagainya. Hal demikian bertujuan untuk membantu agar wajib pajak tetap dapat menjalankan usahanya dengan baik serta dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan nyaman.

9. Hak meminta keterangan atas penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP)

Wajib pajak dapat meminta keterangan kepada Direktur Jenderal Pajak apabila mengeluarkan SKP. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 25 ayat (6) UU KUP yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis mengenai hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi atau pemotongan atau pemungutan pajak”*. Jadi, pengajuan ini terkait dengan proses pengajuan upaya hukum atas keberatan pajak.

10. Hak memberikan alasan tambahan

Diatur dalam Pasal 26 ayat (2) KUP yang berbunyi: *“Sebelum surat keputusan diberikan, wajib pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis”*. Hal ini dimaksudkan untuk memperoleh gambaran yang objektif, disebabkan adanya pemeriksaan yang dilaksanakan karena dibatasi oleh waktu yang singkat.

11. Hak untuk mengajukan gugatan

Gugatan adalah bentuk upaya hukum yang pertama kali dilakukan oleh wajib pajak dan belum pernah melakukan upaya hukum lain. Pengajuan gugatan sebagaimana diatur pada Pasal 23 ayat (2) UU KUP yang menegaskan adanya hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan atas:

- a. Pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, atau pengumuman lelang;
- b. Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26;
- c. Keputusan pembetulan sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 16 yang berkaitan dengan surat tagihan pajak;
- d. Keputusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 yang berkaitan dengan surat tagihan pajak.

12. Hak untuk menunda penagihan pajak

Hak untuk melakukan penundaan atas penagihan pajak dilakukan saat wajib pajak sedang mengajukan permohonan banding. Hal demikian diatur pada Pasal 43 ayat (2) UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang berbunyi: *“Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tidak lanjut pelaksanaan penagihan pajak ditunda selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan pajak”*. Permohonan penundaan tersebut sekaligus disertakan pada saat pengajuan gugatan dan dapat saja diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya. Pengadilan pajak diberikan kesempatan untuk memberikan pertimbangan atas permohonan pengajuan penundaan dari wajib pajak dengan syarat bila terdapat keadaan yang sangat mendesak, yang akan berakibat fatal sehingga dapat merugikan bagi kepentingan penggugat dalam pelaksanaan penagihan pajak.

13. Hak untuk mendapatkan imbalan bunga

Hak wajib pajak untuk mendapatkan imbalan bunga manakala pengajuan keberatan, banding, atau pengajuan peninjauan kembali ke MA dengan keputusan permohonan sebagian atau seluruhnya dikabulkan. Hal demikian sangatlah beralasan karena berdasarkan pada ketentuan dalam UU KUP, pengajuan keberatan, banding, dan peninjauan kembali, tidak akan menunda kewajiban wajib pajak dalam melakukan pembayaran pajaknya. Sehingga bisa saja terjadi wajib pajak sudah terlanjur membayar pajak, padahal antara besarnya jumlah pajak yang dibayar lebih besar dibandingkan putusan yang diterimanya. Untuk lebihnya sebagaimana diatur pada Pasal 27A UU KUP yang berbunyi: *“Apabila pengajuan keberatan, banding, atau permohonan Peninjauan Kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya ... menyebabkan kelebihan pembayaran sebagaimana dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan”*.

14. Hak untuk melakukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung

Peninjauan kembali ke MA menjadi hak wajib pajak, hal ini dapat dilakukan manakala wajib pajak merasa tidak puas atas putusan sengketa yang diajukan ke pengadilan pajak, namun demikian peninjauan kembali dapat dilakukan oleh wajib pajak apabila ditemukannya *novum* (bukti baru). Hak ini diatur pada Pasal 91 UU Pengadilan Pajak, yang berbunyi: *“Permohonan Peninjauan Kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut: putusan pengadilan pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan, terdapat bukti tertulis baru yang menentukan”*.

15. Hak mengurangi penghasilan kena pajak dengan biaya yang telah dikeluarkan

Penghitungan besarnya penghasilan kena pajak, khususnya berlaku bagi wajib pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) dapat mengurangi penghasilannya sebagaimana telah ditentukan dalam UU PPh. Untuk lebih lengkap dan jelasnya dapat dilihat pada ketentuan Pasal 6 UU PPh.

16. Hak meminta pengurangan atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP)

PTKP menjadi hak wajib pajak pribadi untuk dilakukan pengurangan atas penghasilan kotornya. Dengan adanya pengurangan terhadap penghasilan kotor, maka tentunya besarnya jumlah pajak yang harus dibayar atas wajib pajak pribadi bebannya berkurang bila dibandingkan dengan tidak adanya pengurangan dari Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), yang pada gilirannya Penghasilan Kena Pajaknya (PKP) pun berbeda (lebih kecil). PTKP diatur pada Pasal 7 UU No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, kemudian lebih lanjut berdasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 101/PMK.010/2016 tentang Penyesuaian Besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak adalah sebagai berikut:

**Tabel 11.1** Besaran PTKP Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 101/PMK.010/2016

No.	Uraian PTKP	Setahun	Sebulan
1.	Untuk diri wajib pajak pribadi	Rp54.000.000,00	Rp4.500.000,00
2.	Tambahan untuk wajib pajak yang kawin	Rp4.500.000,00	Rp375.000,00
3.	Untuk seorang istri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami	Rp54.000.000,00	Rp4.500.000,00
4.	Tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga	Rp4.500.000,00	Rp375.000,00

Sumber: Dibuat oleh Penulis

**Tabel 11.2** Perbandingan Besarnya PTKP antara tahun 2005, 2008, dan 2016

No.	Uraian PTKP	Kepmen Keu No. 137/PMK.03/2005	Pasal 7 ayat (1) UU No. 36/2008
1.	Untuk diri wajib pajak pribadi	Rp13.200.000,00	Rp15.840.000,00
2.	Tambahan untuk wajib pajak yang kawin	Rp1.200.000,00	Rp1.320.000,00
3.	Untuk seorang istri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami	Rp13.200.000,00	Rp15.840.000,00
4.	Tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga	Rp1.200.000,00	Rp1.320.000,00

Sumber: Dibuat oleh Penulis

17. Hak memperoleh fasilitas perpajakan

Hak wajib pajak untuk memperoleh fasilitas perpajakan bila menanamkan modal pada bidang usaha tertentu. Hal ini sebagaimana diatur pada Pasal 31A UU PPh yang berbunyi: “*Kepada wajib pajak yang melakukan penanaman modal di bidang usaha tertentu dan/atau di daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional dapat diberikan fasilitas perpajakan, dalam bentuk:*

- a. *Pengurangan penghasilan neto paling tinggi 30% (tiga puluh persen) dari jumlah penanaman yang dilakukan.*
- b. *Penyusutan dan amortasi yang dipercepat.*
- c. *Kompensasi kerugian yang lebih lama, tetapi tidak lebih dari 10 (sepuluh) tahun”.*

18. Hak menggunakan norma perhitungan penghasilan neto

Hak wajib pajak untuk menggunakan norma perhitungan bila mempunyai peredaran bruto usaha dalam satu tahun kurang dari Rp4.800.000.000,00 dengan syarat memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam waktu 3 bulan pertama dari tahun pajak. Ketentuan demikian sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (2) UU PPh yang berbunyi, “*Wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang peredaran brutonya dalam 1 (satu) tahun kurang dari Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) boleh menghitung penghasilan neto dengan menggunakan norma perhitungan penghasilan neto, dengan syarat memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan pertama dari tahun pajak yang bersangkutan”.*

## **B. Kewajiban Wajib Pajak**

Beberapa kewajiban wajib pajak yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, antara lain:

1. Kewajiban untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak

Bagi wajib pajak yang telah memenuhi syarat objektif dan subjektif sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib mendaftarkan diri. Ketentuan demikian diatur pada Pasal 2 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: “*Setiap wajib pajak yang telah memenuhi persyaratan objektif dan subjektif sesuai dengan ketentuan*

*peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri ke Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak”.*

2. Kewajiban wajib pajak untuk mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT)

Setiap wajib pajak yang telah terdaftar mempunyai kewajiban untuk mengisi dan menyerahkan SPT. Ketentuan ini diatur pada Pasal 3 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: *“Setiap wajib pajak wajib mengisi SPT dengan benar, lengkap, dan jelas ... serta menyampaikan ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak”.*

3. Kewajiban membayar atau menyetor pajak

Utang pajak menjadi kewajiban wajib pajak untuk melunasinya dalam rentang waktu yang telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 10 ayat (1) KUP yang berbunyi: *“Wajib pajak wajib membayar atau menyetor pajak yang terutang dengan menggunakan Surat Setoran Pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”.* Lebih lanjut, tempat pembayaran pajak berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak, diatur dalam Pasal 10 yang menyebutkan bahwa pembayaran dan penyetoran pajak dilakukan ke kas negara melalui:

- a. Layanan pada loket/teller (*over the counter*); dan/atau
- b. Layanan dengan menggunakan sistem elektronik lainnya, pada Bank persepsi/pos persepsi/bank devisa persepsi/bank persepsi mata uang asing.

Secara singkat menunjukkan bahwa tempat pembayaran pajak pada bank-bank yang telah ditunjuk, yakni: bank Badan Usaha Milik Negara (BUMN) atau bank Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) serta kantor-kantor pos sebagaimana ditentukan dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut di atas.

4. Kewajiban untuk membuat pembukuan atau catatan

Wajib pajak memiliki kewajiban untuk melakukan pembukuan atau pencatatan atas kegiatan usaha atau melakukan pekerjaan

bebas, juga terhadap wajib pajak badan yang didirikan di Indonesia diwajibkan untuk membuat pembukuan. Hal demikian sebagaimana diatur dalam Pasal 28 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: *“Wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan wajib pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan”*.

5. Kewajiban menaati pemeriksaan pajak

Wajib pajak berkewajiban mempersiapkan dan menaati terhadap segala pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak. Hal ini diatur pada Pasal 29 ayat (1) dan (3) UU KUP, yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak ...”*. Lebih lanjut, wajib pajak yang diperiksa wajib:

- a. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, atau dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas wajib pajak, atau objek pajak yang terutang pajak.
- b. Memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan.
- c. Memberikan keterangan lain yang diperlukan.

6. Kewajiban melakukan pemotongan atau pemungutan pajak

Wajib pajak berkewajiban untuk melakukan pemotongan atau pemungutan pajak terhadap pihak lain dalam rangka melaksanakan perintah UU PPh, seperti diperintahkan oleh Pasal 21, Pasal 22, Pasal 23, dan Pasal 26, serta UU PPN. Lebih lanjut, pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut, oleh wajib pajak yang telah melakukan pemotongan berkewajiban untuk menyetorkan ke kas negara melalui bank-bank dan kantor pos yang telah ditunjuk.

7. Kewajiban membuat faktur pajak

Setiap Pengusaha Kena Pajak (PKP) diwajibkan membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak (BKP), atau Jasa Kena Pajak (JKP). Faktur pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP). Jadi, secara singkat faktur pajak pada dasarnya dibuat sebagai bukti adanya pemungutan pajak yang dilakukan oleh PKP. Hal demikian

sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yang berbunyi: *“Pengusaha Kena Pajak wajib membuat Faktur Pajak untuk setiap:*

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak.*
- b. Penyerahan Jasa Kena Pajak.*
- c. Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud.*
- d. Ekspor Jasa Kena Pajak”.*

8. Kewajiban melunasi bea materai

Setiap orang yang menggunakan dokumen untuk keperluan legalitas hukum, maka yang bersangkutan berkewajiban untuk melunasi bea materai. Dokumen yang dilunasi bea materainya adalah dokumen yang berbentuk surat perjanjian dan surat-surat lainnya yang dibuat dengan tujuan digunakan sebagai alat pembuktian mengenai perbuatan, kenyataan, atau keadaan yang bersifat keperdataan, seperti akta-akta notaris termasuk salinannya. Ketentuan yang demikian sebagaimana diatur pada Pasal 2 ayat (1) UU Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai, yang berbunyi: *“Yang dikenakan Bea Materai atas dokumen yang berbentuk:*

- a. Surat-surat perjanjian dan surat-surat lainnya yang dibuat dengan tujuan yang digunakan sebagai alat pembuktian mengenai perbuatan, kenyataan, atau keadaan yang bersifat perdata.*
- b. Akta-akta notaris termasuk salinannya.*
- c. Akta-akta yang dibuat oleh pejabat pembuat Akta Tanah termasuk rangkap-rangkapnya.*
- d. Surat yang memuat jumlah uang lebih dari Rp1.000.000,00.*
- e. Surat berharga, seperti wesel, promes, aksep, dan cek yang harga nominalnya lebih dari Rp1.000.000,00.*
- f. Efek dengan nama dan dalam bentuk apa pun, sepanjang harga nominalnya lebih dari Rp1.000.000,00”.*

## **C. Hak Fiskus**

Beberapa hak fiskus yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, antara lain:

1. Hak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan Nomor Pokok Pengusaha Kena Pajak (NPPKP)

Karena jabatan Direktur Jenderal Pajak mempunyai hak untuk menerbitkan NPWP bagi wajib pajak orang pribadi atau wajib pajak badan dan NPPKP untuk wajib pajak Pengusaha Kena Pajak (PKP). Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 2 ayat (4) UU KUP yang berbunyi: “*Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila wajib pajak atau Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan kewajibannya*”. Tindakan ini dilakukan atau diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak manakala wajib pajak dan Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang sudah memenuhi persyaratan objektif dan subjektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, namun wajib pajak tersebut tidak mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP.

2. Hak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP)

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan dapat menerbitkan/membetulan SKP. Ketentuan ini sebagaimana diatur pada Pasal 16 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: “*Atas permohonan wajib pajak atau karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan Surat Ketetapan Pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan*”.

3. Hak menerbitkan surat paksa dan surat perintah melaksanakan penyitaan

Fiskus melalui Juru Sita Pajak dapat menerbitkan surat paksa manakala wajib pajak tidak melunasi utang pajaknya setelah jatuh tempo, dan kepadanya telah diterbitkan surat teguran atau surat peringatan atau surat lain yang sejenis, sebagaimana telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan pajak. Hal demikian diatur dalam Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 19

Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPDSP), yang berbunyi: *“Juru Sita Pajak bertugas:*

- a. *Melaksanakan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus.*
- b. *Memberitahukan Surat Paksa.*
- c. *Melaksanakan penyitaan atas barang Penanggung Pajak berdasarkan Surat Perintah melaksanakan penyitaan”.*

4. Hak melakukan pemeriksaan dan penyegelan

Direktur Jenderal Pajak memiliki hak untuk melakukan pemeriksaan untuk mendorong adanya kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dari wajib pajak, sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 29 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dan tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.* Lebih lanjut, dalam Pasal 30 ayat (1) UU KUP berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau tidak bergerak apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban setelah dilakukan pemeriksaan”.*

5. Hak menghapuskan atau mengurangi sanksi administrasi

Hak fiskus untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP), hakikat Surat Ketetapan Pajak (SKP) akan diterbitkan oleh fiskus manakala ditemukan adanya indikasi bahwa wajib pajak tidak jujur, sehingga pembayaran pajak lebih kecil dari yang seharusnya. Namun demikian, bisa saja fiskus dalam melakukan penghitungan terjadi kekhilafan. Oleh karena berdasarkan itulah maka fiskus dapat melakukan tindakan untuk menghapuskan atau mengurangi sanksi administrasi. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 36 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan wajib pajak dapat:*

- a. *Mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya.*
- b. *Mengurangkan atau membatalkan Surat Ketetapan Pajak yang tidak benar.*

- c. *Mengurangkan atau membatalkan Surat Tagihan Pajak.*
  - d. *Membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau Surat Ketetapan Pajak dari hasil pemeriksaan”.*
6. Hak untuk melakukan penyidikan
- Direktur Jenderal Pajak memiliki hak untuk melakukan penyidikan, manakala ditemukan adanya indikasi yang menguatkan di mana wajib pajak melakukan tindak pidana perpajakan, misalnya ditemukannya unsur-unsur kesengajaan: dengan sengaja mengisi SPT secara tidak benar, dengan sengaja melakukan penyelundupan pajak, dan dengan sengaja tidak bersedia membayar pajak. Lebih lanjut, melalui Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan penyidikan terhadap wajib pajak tersebut. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 44 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan”.*
7. Hak untuk melakukan pencegahan
- Fiskus memiliki hak untuk melakukan pencegahan perjalanan ke luar negeri, terhadap wajib pajak yang memiliki besarnya jumlah utang pajak tertentu. Hak demikian sebagaimana diatur pada Pasal 29 UU Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPDSP) yang berbunyi: *“Pencegahan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai jumlah utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan iktikad baiknya dalam melunasi utang pajaknya”.*

## **D. Kewajiban Fiskus**

Beberapa kewajiban fiskus yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, antara lain:

1. Kewajiban untuk melakukan pembinaan
- Penggunaan *self assessment* dalam sistem perpajakan kita memberikan konsekuensi terhadap fiskus untuk melakukan kewajiban pembinaan dan pengawasan terhadap wajib pajak. Pembinaan memiliki makna penting untuk dapat menyukkseskan penerimaan negara dari sektor pajak. Bentuk pembinaan yang dilakukan oleh fiskus adalah melalui

berbagai upaya, antara lain pemberian penyuluhan hukum tentang pajak, memberikan kesadaran pada wajib pajak untuk melakukan pengisian SPT dengan jujur dan benar, membayar pajak tepat pada waktunya, memberikan pengetahuan tentang perpajakan melalui media massa maupun elektronik. Lebih lanjut, fiskus juga memiliki kewajiban untuk melakukan pengawasan terhadap wajib pajak, baik yang bersifat preventif maupun represif. Pengawasan preventif dilakukan dalam bentuk pencegahan yang bertujuan untuk mengantisipasi terjadinya penyimpangan atau pelanggaran pajak. Sedangkan pengawasan represif dilakukan oleh fiskus dalam bentuk penegakan hukum, termasuk pemberian sanksi.

2. Kewajiban menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)

Wajib pajak yang mempunyai kelebihan bayar dalam pembayaran pajak, maka Direktur Jenderal Pajak berkewajiban untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB). Dengan mendasarkan pada permohonan yang diajukan oleh wajib pajak. Direktur Jenderal Pajak sebelum menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), maka terlebih dahulu melakukan penelitian tentang kebenaran wajib pajak dalam melakukan pembayaran pajak serta adanya bukti kelebihan bayar. Lebih lanjut Direktur Jenderal Pajak dengan bukti inilah berkewajiban untuk mengembalikan lebih bayar tersebut, dalam jangka waktu 3 bulan. Ketentuan yang demikian sebagaimana diatur pada Pasal 17 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak, setelah melakukan pemeriksaan, menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari pada jumlah pajak yang terutang”*. Demikian pula dalam ketentuan Pasal 17C ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“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 lama 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Penghasilan, dan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Pertambahan Nilai”*. Penelitian yang dimaksud adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk menilai kelengkapan pengisian surat pemberitahuan dan lampiran-lampirannya, termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya (Pasal 1 angka 30 UU KUP).

### 3. Kewajiban merahasiakan data wajib pajak

Fiskus memiliki kewajiban untuk merahasiakan data wajib pajak, hal demikian sebagai bentuk perlindungan dan jaminan hukum terhadap wajib pajak. Sehingga data yang telah diberikan oleh wajib pajak tidak disalahgunakan atau diberikan pada pihak lain yang tidak berkepentingan, misalnya dalam bentuk data perusahaan, penghasilan, kekayaan, pemasaran, bentuk-bentuk kerja sama dengan perusahaan lain, pekerjaan, serta data-data lainnya yang tidak dapat diketahui oleh pihak lain. Oleh karena itu, kerahasiaan data wajib pajak pribadi mutlak dijaga dan tidak diinformasikan pada pihak lain. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 34 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“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”*.

UU KUP dengan tegas melarang menginformasikan kerahasiaan wajib pajak oleh pejabat pajak kepada pihak lain. Pejabat pajak adalah orang yang ditunjuk dan diberikan kewenangan oleh peraturan perundang-undangan perpajakan, untuk melakukan aktivitas/tindakan yang berhubungan dengan materi perpajakan. UU KUP sebagai bagian dari aturan hukum, seperti hukum pada umumnya memiliki tujuan untuk keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Perwujudan dari tujuan hukum tersebut diimplementasikan dalam bentuk pemberian kenyamanan, keamanan, ketenangan, serta kepastian hukum kepada wajib pajak, atas kerahasiaan perusahaan maupun kerahasiaan pribadi yang dijamin oleh hukum. Oleh karena itu, apabila kerahasiaan itu dibocorkan oleh pejabat pajak, baik karena unsur kealpaan (kulfa) atau unsur kesengajaan (dolus), maka sudah pasti hukum akan memberikan sanksi tegas kepada pejabat pajak tersebut. Hal demikian sebagaimana diatur pada Pasal 34 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: *“Setiap pejabat pajak 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”*.

Lebih lanjut, kerahasiaan wajib pajak itu harus dijaga oleh pejabat pajak, termasuk para pihak yang diwajibkan menjaga kerahasiaan

perusahaan atau keadaan pribadi wajib pajak, sehingga termasuk dilarang untuk memberitahukan kepada pihak lain, yakni: tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Bila larangan ini dilanggar, maka hal ini termasuk ke dalam kategori tindak pidana perpajakan. Sebagaimana diatur pada Pasal 41 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi: *“Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan ... dipidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)”*. Kemudian pada ayat (2)-nya berbunyi: *“Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya ... dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)”*. Ketentuan Pasal 41 ayat (1) dan (2) UU KUP ini dikecualikan dan tidak berlaku terhadap pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan (Pasal 34 ayat (2a) UU KUP).

#### 4. Kewajiban melaksanakan putusan

Banding pajak merupakan bentuk upaya hukum oleh wajib pajak dalam tingkat administrasi atas putusan keberatan pajak. Putusan pengadilan pajak diucapkan oleh hakim dalam sidang yang terbuka untuk umum. Putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap, artinya tidak dapat dilakukan lagi upaya hukum lain, kecuali bila ditemukannya bukti baru dengan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. Oleh karena itu, putusan pengadilan pajak langsung dapat dilaksanakan, hal demikian diatur dalam Pasal 86 UU Pengadilan Pajak, yang berbunyi: *“Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan putusan pejabat yang berwenang ...”*. Kemudian pada Pasal 88 ayat (1) UU Pengadilan Pajak, menyebutkan, *“Salinan putusan atau salinan penetapan Pengadilan Pajak dikirim pada para pihak dengan surat oleh Sekretaris dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal putusan Pengadilan Pajak diucapkan, atau dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari sejak tanggal putusan sela diucapkan”*. Lebih lanjut, pada Pasal 88 ayat (2) menyebutkan, *“Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima putusan”*.



[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## KEBERATAN PAJAK

### A. Syarat-Syarat Pengajuan Surat Keberatan Pajak

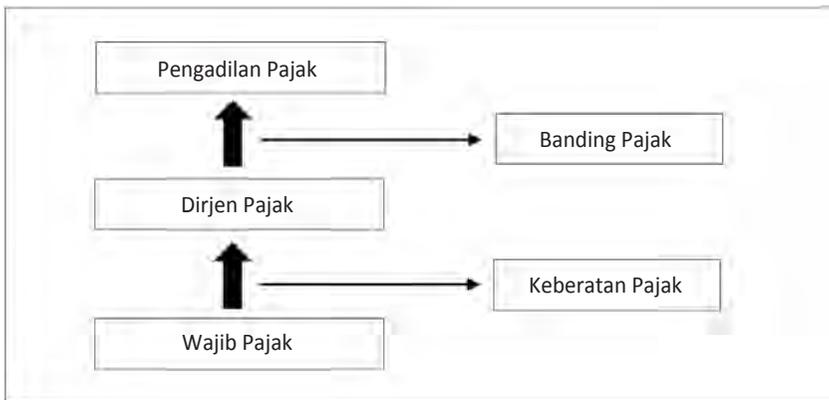
Dasar hukum pengajuan keberatan pajak diatur dalam Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), yang menyatakan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak. Sesuatu yang dipersoalkan dalam pengajuan keberatan pajak adalah menyangkut materi dari ketentuan pajak, yakni jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga.<sup>137</sup> Dengan demikian, pengajuan keberatan dapat dilakukan oleh wajib pajak, apabila wajib pajak tidak dapat menerima atas besarnya jumlah pajak, materi atau dasar penghitungan pengenaan dari surat ketentuan pajak, meliputi:

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.
3. Surat Ketetapan Lebih Bayar.
4. Surat Ketetapan Pajak Nihil.
5. Pemotongan atau Pemungutan oleh Pihak Ketiga.

---

<sup>137</sup>Dewi Kania Sugiharti, *Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia*, (Bandung: Rafika Aditama, 2005), hlm. 25.

Prosedur penyelesaian sengketa pajak melalui upaya hukum keberatan pajak dan banding pajak sebagaimana diatur dalam UU KUP adalah sebagai berikut:



**Gambar 12.1** Bagan Upaya Hukum Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Keberatan Pajak dan Banding Pajak

Sumber: Dibat oleh Penulis

Pengajuan keberatan dapat dilakukan oleh wajib pajak atas materi atau dasar pengenaan dari surat ketetapan pajak yang sudah dibetulkan oleh Direktur Jenderal Pajak, sebagaimana diatur pada Pasal 16 UU KUP yang berbunyi: “*Karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan, surat tagihan pajak, surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, surat keputusan pengurangan sanksi administrasi ... yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan*”.

Berdasarkan pada ketentuan di atas menunjukkan bahwa bila Direktur Jenderal Pajak dalam menyampaikan SKP ataupun surat lain yang sejenis, karena terjadi salah tulis atau salah hitung, maka berdasarkan kewenangan yang dimilikinya dapat melakukan pembetulan. Kesalahan tersebut tidaklah mengandung unsur sengketa antara fiskus dengan wajib pajak, melainkan hanya sifatnya merupakan kesalahan yang manusiawi. Sehingga dilihat dari aspek hukum administrasi pembetulan tersebut merupakan bentuk pengimplementasian dalam menjalankan tugas pemerintahan yang baik. Oleh karena itu, suatu kesalahan harus dibetulkan, baik secara *ex-officio* maupun atas permohonan wajib pajak. Kesalahan atau kekeliruan yang dimaksud itu dapat berupa:

1. Kesalahan tulis, yang dapat berupa, antara lain: kesalahan nama, alamat, NPWP, nomor SKP, nomor KTP, jenis pajak, masa/tahun pajak, dan tanggal jatuh tempo.
2. Kesalahan hitung merupakan kesalahan yang berasal dari penghitungan, penjumlahan atau pengurangan, atau pengalihan atau pembagian suatu bilangan.
3. Kekeliruan dalam penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, meliputi: kekeliruan dalam penerapan tarif, penerapan norma perhitungan, penghasilan neto, atau penerapan sanksi.

Hasil pembetulan dapat berupa:

1. Surat keputusan pembetulan SKP, dalam hal hasil pembetulan mengakibatkan menambah atau mengurangi atau menghapus SKP semula.
2. Surat jawaban dalam hal permohonan pembetulan SKP ternyata setelah diproses dan dikoreksi tidak mengandung adanya kesalahan atau kekeliruan, karena SKP sudah benar sehingga tidak perlu dibetulkan.

Upaya hukum keberatan pajak pada hakikatnya merupakan cara penyelesaian sengketa antara wajib pajak dengan fiskus menyangkut materi atau dasar pengenaan pajaknya. Untuk itu perlu mendapatkan perhatian agar pengajuan keberatan itu dapat dipertimbangkan dan diterima, maka harus memenuhi beberapa syarat, antara lain:

1. Surat keberatan harus diajukan secara tertulis, artinya harus diajukan melalui media tulisan, bukan secara lisan.
2. Menggunakan bahasa Indonesia.
3. Wajib pajak harus mengemukakan alasan pengajuan keberatan, kenapa wajib pajak menyampaikan keberatan, apakah itu menyangkut materi atau dasar pengenaan suatu surat ketetapan pajak atau pemotongan/pemungutan pajak oleh pihak ketiga.
4. Satu surat keberatan hanya dapat diajukan terhadap satu ketetapan pajak atau pemotongan/pemungutan pajak.
5. Keberatan diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal surat ketetapan atau tanggal pemotongan/pemungutan pajak.

Syarat tersebut menjadi acuan dalam mengajukan keberatan, namun bila tidak terpenuhi maka kemungkinannya keberatan sangat kecil untuk dapat dikabulkan. Salah satunya pengajuan keberatan diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal surat ketetapan, artinya apabila jangka waktunya sudah lebih dari tiga bulan, maka wajib pajak harus menyampaikan bukti adanya *force majeure*. Dengan demikian, dalam jangka waktu tiga bulan ini surat pengajuan keberatan sudah diterima oleh kepala daerah untuk pajak daerah dan oleh Dirjen Pajak untuk pajak pusat, dengan bukti fisik atau bukti yuridis yang memiliki makna:

1. Diterima secara fisik, manakala surat keberatan disampaikan langsung oleh wajib pajak atau dikirim melalui kantor pos atau melalui perusahaan pengiriman paket lainnya. Tanggal diterimanya surat tersebut oleh kantor pelayanan pajak sebagai bukti fisik.
2. Diterima secara yuridis, manakala pengajuan surat keberatan dikirim oleh wajib pajak melalui pos tercatat, maka tanggal pengiriman keberatan tersebut merupakan bukti yuridis.

Wajib pajak dalam pengajuan keberatan agar keberatannya dipertimbangkan untuk dikabulkan, maka wajib pajak dapat meminta pada pejabat kantor pelayanan pajak mengenai dasar-dasar penetapan pengenaan pajak, pemotongan atau pemungutan pajak. Direktur Jenderal Pajak untuk pajak pusat dan kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk untuk pajak daerah memiliki kewajiban untuk memberikan jawaban. Hal ini dimaksudkan agar wajib pajak dapat menyusun alasan-alasan yang dapat memperkuat pengajuan keberatan, karena pengajuan keberatan tanpa disertai alasan yang kuat kemungkinannya keberatan dapat ditolak.

Meskipun bentuk dan isi surat keberatan tidak ditentukan secara khusus dalam KUP, namun demikian paling sedikit surat keberatan memuat 6 (enam) hal, yaitu:

1. Wajib pajak menyatakan keberatan untuk pajak tertentu.
2. Ditujukan hanya untuk satu ketetapan jenis pajak tertentu.
3. Tahun pajak tertentu.
4. Nama wajib pajak.
5. Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).
6. Tanda tangan serta alasan pengajuan keberatan.

Demikian pula untuk pajak daerah berdasarkan Pasal 103 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk yang telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP), yakni berupa:

1. Surat Ketetapan Pajak Daerah.
2. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar.
3. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan.
4. Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar.
5. Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil.
6. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah yang berlaku.

## **B. Pembuktian Surat Keberatan Pajak**

Pengajuan keberatan juga harus dapat dibuktikan oleh wajib pajak, oleh karena itu sebagaimana diatur dalam Pasal 26 ayat (4) UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), berbunyi: *“Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas suatu ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, wajib pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut”*.

Berdasarkan dari ketentuan tersebut menunjukkan bahwa wajib pajak yang mengajukan keberatan ada kewajiban untuk membuktikan tentang ketidakbenaran Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang diterbitkan oleh pejabat pajak. Surat Ketetapan Pajak (SKP) baru diterbitkan oleh pejabat pajak, manakala wajib pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT), meskipun sudah diberikan teguran secara tertulis, atau tidak memenuhi kewajiban menyelenggarakan pembukuan/pencatatan atau menolak memberikan kesempatan kepada pejabat pemeriksa memasuki tempat-tempat tertentu yang dipandang perlu dalam rangka pemeriksaan guna menetapkan besarnya jumlah pajak yang terutang. Konsekuensi bagi wajib pajak yang tidak dapat membuktikan atas surat ketetapan yang telah diterbitkan oleh pejabat pajak yang berwenang, maka surat keberatan dapat ditolak.

Lebih lanjut mengenai pemeriksaan wajib pajak telah diatur pada Pasal 29 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: “*Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melakukan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan*”. Dari ketentuan tersebut menunjukkan bahwa pemeriksaan pajak dapat dilakukan di kantor pajak atau di tempat wajib pajak menjalankan usahanya, ruang lingkungannya mencakup tahun yang sedang berjalan atau tahun lalu berdasarkan pada kebutuhan yang diperlukan. Pemeriksaan itu dapat dilakukan terhadap wajib pajak perorangan, badan, maupun instansi pemerintah, yang ditunjuk dan bertindak sebagai pemotong pajak.

Beberapa kewajiban wajib pajak yang diperiksa sebagaimana yang telah diatur pada Pasal 29 ayat (3) UU KUP, antara lain:

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

Mekanisme pengajuan keberatan pajak atas ketetapan pajak daerah, diawali dengan wajib pajak menyampaikan secara tertulis surat keberatan yang ditujukan kepada kepala daerah c/q Kepala Badan Pendapatan Daerah. Kemudian pejabat pajak daerah melakukan penelitian atas surat keberatan pajak yang telah diterima untuk diberikan pertimbangan. Berkas wajib pajak yang telah diteliti dan diberikan pertimbangan oleh Badan Pendapatan Daerah (Bapenda) lebih lanjut disampaikan kepada kepala daerah, maka terakhir kepala daerahlah yang akan memberikan keputusan atas surat keberatan yang telah diajukan oleh wajib pajak tersebut.

### **C. Keputusan atas Surat Keberatan Pajak**

Pengambilan keputusan surat keberatan harus mendasarkan pada pertimbangan yang cermat, tepat, dan teliti, serta bersifat menyeluruh,

baik menyangkut syarat formil, kebenaran materiil, maupun dasar pengenaan pajak dan penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal demikian penting agar dalam mengambil keputusan prinsip keadilan wajib dikedepankan. Demikian pula dalam memutus surat keberatan, meliputi: masalah-masalah yang belum diungkapkan oleh wajib pajak, juga menyangkut pembetulan karena salah tulis dalam menghitung, misalnya: menambah, mengurangi, membagi, atau mengalikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak yang disengketakan. Berdasarkan Pasal 26 ayat (3) UU KUP, keputusan atas keberatan pajak dapat berupa:

1. Mengabulkan seluruhnya;
2. Mengabulkan sebagian;
3. Menolak surat keberatan;
4. Menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Lebih lanjut, dalam Pasal 26 ayat (1) UU KUP yang berbunyi: *“Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan”*. Karena konsekuensi hukumnya bila dalam jangka waktu tersebut melebihi dari waktu yang telah ditentukan, maka keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dianggap diterima/dikabulkan (Pasal 26 ayat (5) UU KUP). Selanjutnya, apabila keberatan yang diajukan itu menunjukkan lebih bayar, maka di samping keberatan tersebut diterima juga kelebihan bayar harus dikembalikan kepada wajib pajak dalam jangka waktu 1 bulan sejak pengajuan keberatan dianggap diterima. Namun, bila jangka waktu yang telah ditentukan itu sudah lewat waktu, maka pemerintah dikenakan sanksi berupa bunga 2% (dua persen) untuk membayar setiap bulannya kepada wajib pajak.



[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## DAFTAR PUSTAKA

### Buku-Buku

- A.F., Abd. Rachim. *Barometer Keuangan Negara*. Yogyakarta: CV Andi Offset, 2015.
- Ali, Chaidir. *Hukum Pajak Elementer*. Bandung: PT Eresco, 1993.
- Atmosudirdjo, Prajudi. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1981.
- A.T., Salamun. *Pajak, Citra dan Upaya Pembaharuannya*. Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1991.
- Bohari. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2004.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Eresco, 1991.
- Gade, Djamuluddin dan Muhammad Gade. *Hukum Pajak*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2004.
- Gautama, Sudargo. *Tafsiran Undang-Undang Pokok Agraria*. Bandung: Alumni, 1980.
- Hadi, Moejo. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak dengan Surat Paksa oleh Juru Sita Pajak Pusat dan Daerah Berdasarkan pada Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2001.

- Hadjon, Philipus M., et al. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia (Introduction to the Indonesian Administrative Law)*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 1994.
- Husen, La Ode. *Hukum Pajak & Hak Privilege*. Bandung: CV Utomo, 2009.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya*. Jakarta: Salemba Empat, 2013.
- Irianto, Edi Slamet dan Syafruddin Jurdi. *Politik Perpajakan Membangun Demokrasi Negara*. Yogyakarta: UII Press, 2005.
- Jan, Tjia Siau. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan Bagi Wajib Pajak*. Bandung: Alumni, 2013.
- Judisseno, Rimsky K. *Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 1997.
- Kurniawan, Anang Mury. *Tax Treaty: Memahami Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Melalui Studi Kasus*. Jakarta: Bee Media Indonesia, 2012.
- Kusumaatmadja, Mochtar. "Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional". Dalam *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*. Bandung: Pusat Studi Wawasan Nusantara Hukum dan Pembangunan, PT Alumni, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional*. Bandung: Bina Cipta, t.t.
- Lubis, Irwansyah, dkk. *Taat Hukum Pajak Praktis dan Mudah Taat Aturan*. Jakarta: Mitra Wacana Media, 2018.
- Manan, Bagir. *Menegakkan Hukum Suatu Pencarian*. Jakarta: Asosiasi Advokat Indonesia, 2009.
- Mertokusumo, Sudikno. *Teori Hukum*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2012.
- Muslimin, Amrah. *Beberapa Asas dan Pengertian Pokok tentang Administrasi dan Hukum Administrasi*. Bandung: Alumni, 1985.
- Mustafa, Bachsan. *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*. Bandung: Alumni 1985.
- \_\_\_\_\_. *Sistem Administrasi Negara Indonesia*. Yogyakarta: Laksbang Pressindo, 2001.

- Muttaqin, Zainal. *Tax Amnesty di Indonesia*. Bandung: Refika Aditama, 2013.
- Negara, Tunggul Anshari Setia. *Pengantar Hukum Pajak*. Malang: Media Publishing, 2008.
- P.H., Soetrisno. *Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara*. Cetakan ke-2. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi, UGM, 1982.
- Pramukti, Angger Sigit dan Fuady Primaharsya. *Pokok-Pokok Hukum Perpajakan*. Yogyakarta: Pustaka Yustiba, 2015.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: CV Andi Offset, 2009.
- Rumokoy, Donald Albert dan Frans Maramis. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2014.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaharuan Hukum Pajak*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2009.
- Saidi, Muhammad Djafar dan Eka Merdekawati Djafar. *Hukum Keuangan Negara Teori dan Praktik*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2017.
- Samudra, Azhari Aziz. *Perpajakan di Indonesia: Keuangan, Pajak dan Retribusi Daerah*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2015.
- Shiddieqy, Muhammad Hasbi Ash. *Pedoman Zakat*. Semarang: PT Pustaka Rizki Putra, 2006.
- S., M. Farouq. *Hukum Pajak Indonesia Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Prenada Media Group, 2018.
- Soemitro, Rochmat. *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*. Bandung: PT Eresco, 1977.
- \_\_\_\_\_. *Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Bandung: PT Eresco, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Asas dan Dasar Perpajakan 2*. Bandung: PT Eresco, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Pajak Bumi dan Bangunan*. Bandung: PT Eresco, 1989.
- \_\_\_\_\_. *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*. Bandung: PT Eresco, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Pajak dan Pembangunan*. Bandung: PT Eresco, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Pajak Pertambahan Nilai*. Bandung: PT Eresco, 1990.

- \_\_\_\_\_. *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: PT Eresco, 1992.
- Soemitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugiharti. *Asas-Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Bandung: Refika Aditama, 2010.
- Suandi, Erly. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2000.
- Sugianto. *Pajak dan Retribusi Daerah (Pengelolaan Pemerintah Daerah dalam Aspek Keuangan, Pajak dan Retribusi Daerah)*. Jakarta: Gramedia Widiasarana Indonesia, 2008.
- Sugiharti, Dewi Kania. *Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia*. Bandung: Rafika Aditama, 2005.
- Sumantri, Iwa Kusuma. *Pengantar Ilmu Politik*. Bandung: Penerbitan Universitas, 1996.
- Sutedi, Andrian. *Hukum Pajak*. Jakarta: Sinar Grafika, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 2008.
- Utrecht, E. *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara Indonesia*. Jakarta: Penerbitan dan Balai Pustaka Indonesia, 1957.
- Zakaria, Jaja. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Serta Penerapannya di Indonesia*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2005.

## **Disertasi**

- Ahamadi, Wiratni. "Pajak Tanah sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Pengeanaan Pajak Tanah dan Kebijakan Pertanahan di Indonesia". *Disertasi*. Universitas Padjadjaran, Bandung, 1996.

## **Jurnal**

- Ibnususilo, Efendi, dkk. "Analisis Yuridis Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dalam Penegakan Hukum Pajak". *Asian Journal of Environment, History and Heritage*, June 2019, Vol. 3, Issue 1.

## **Peraturan Perundang-undangan**

- Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2016 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2016 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabean.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai (BM), sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1994 tentang Undang-Undang Bea Materai.
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai.
- Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.



[Halaman ini sengaja dikosongkan]



## LAMPIRAN

**UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR 28 TAHUN 2007  
TENTANG  
PERUBAHAN KETIGA ATAS UNDANG-UNDANG  
NOMOR 6 TAHUN 1983  
TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN**

**DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,**

- Menimbang:
- a. bahwa dalam rangka untuk lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan di bidang teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan-ketentuan material di bidang perpajakan perlu dilakukan perubahan terhadap 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 2000;
  - b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, perlu membentuk Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; Mengingat: 1. Pasal 5 ayat (1), Pasal 20, dan Pasal 23A Undang-

Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; 2. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984);

Dengan Persetujuan Bersama  
DEWAN PERWAKILAN RAKYAT REPUBLIK INDONESIA  
dan  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA

MEMUTUSKAN:

Menetapkan: UNDANG-UNDANG TENTANG PERUBAHAN KETIGA ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN.

#### **Pasal I**

Beberapa ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) yang telah beberapa kali diubah dengan Undang-Undang:

- a. Nomor 9 Tahun 1994 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3566);
- b. Nomor 16 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984),

diubah sebagai berikut:

1. Ketentuan Pasal 1 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 1**

Dalam Undang-Undang ini yang dimaksud dengan:

1. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

2. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.
4. Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.
5. Pengusaha Kena Pajak adalah Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya.
6. 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.
7. Masa Pajak adalah jangka waktu yang menjadi dasar bagi Wajib Pajak untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang dalam suatu jangka waktu tertentu sebagaimana ditentukan dalam Undang-Undang ini.
8. Tahun Pajak adalah jangka waktu 1 (satu) tahun kalender kecuali bila Wajib Pajak menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun kalender.
9. Bagian Tahun Pajak adalah bagian dari jangka waktu 1 (satu) Tahun Pajak.
10. Pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam Masa Pajak, dalam Tahun Pajak, atau dalam Bagian Tahun Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
11. Surat Pemberitahuan adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
12. Surat Pemberitahuan Masa adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu Masa Pajak.
13. Surat Pemberitahuan Tahunan adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu Tahun Pajak atau Bagian Tahun Pajak.

14. Surat Setoran Pajak adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah dilakukan dengan cara lain ke kas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan.
15. Surat ketetapan pajak adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.
16. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.
17. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.
18. Surat Ketetapan Pajak Nihil adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.
19. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.
20. Surat Tagihan Pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda.
21. Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.
22. Kredit Pajak untuk Pajak Penghasilan adalah pajak yang dibayar sendiri oleh Wajib Pajak ditambah dengan pokok pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak karena Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar, ditambah dengan pajak yang dipotong atau dipungut, ditambah dengan pajak atas penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri, dikurangi dengan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak, yang dikurangkan dari pajak yang terutang.
23. Kredit Pajak untuk Pajak Pertambahan Nilai adalah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan setelah dikurangi dengan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak atau setelah dikurangi dengan pajak yang telah dikompensasikan, yang dikurangkan dari pajak yang terutang.
24. Pekerjaan bebas adalah pekerjaan yang dilakukan oleh orang pribadi yang mempunyai keahlian khusus sebagai usaha untuk memperoleh penghasilan yang tidak terikat oleh suatu hubungan kerja.
25. Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

26. Bukti Permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.
27. Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.
28. Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
29. Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca, dan laporan laba rugi untuk periode Tahun Pajak tersebut.
30. Penelitian adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk menilai kelengkapan pengisian Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya.
31. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.
32. Penyidik adalah pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
33. Surat Keputusan Pembetulan adalah surat keputusan yang membetulkan kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang terdapat dalam surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga.
34. Surat Keputusan Keberatan adalah surat keputusan atas keberatan terhadap surat ketetapan pajak atau terhadap pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga yang diajukan oleh Wajib Pajak.
35. Putusan Banding adalah putusan badan peradilan pajak atas banding terhadap Surat Keputusan Keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak.

36. Putusan Gugatan adalah putusan badan peradilan pajak atas gugatan terhadap hal-hal yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat diajukan gugatan.
  37. Putusan Peninjauan Kembali adalah putusan Mahkamah Agung atas permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Wajib Pajak atau oleh Direktur Jenderal Pajak terhadap Putusan Banding atau Putusan Gugatan dari badan peradilan pajak.
  38. Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak adalah surat keputusan yang menentukan jumlah pengembalian pendahuluan kelebihan pajak untuk Wajib Pajak tertentu.
  39. Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga adalah surat keputusan yang menentukan jumlah imbalan bunga yang diberikan kepada Wajib Pajak.
  40. Tanggal dikirim adalah tanggal stempel pos pengiriman, tanggal faksimili, atau dalam hal disampaikan secara langsung adalah tanggal pada saat surat, keputusan, atau putusan disampaikan secara langsung.
  41. Tanggal diterima adalah tanggal stempel pos pengiriman, tanggal faksimili, atau dalam hal diterima secara langsung adalah tanggal pada saat surat, keputusan, atau putusan diterima secara langsung.
2. Ketentuan Pasal 2 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 2**

- (1) 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 kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak.
- (2) Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.
- (3) Direktur Jenderal Pajak dapat menetapkan:
  - a. tempat pendaftaran dan/atau tempat pelaporan usaha selain yang ditetapkan pada ayat (1) dan ayat (2); dan/atau
  - b. tempat pendaftaran pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal dan kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat kegiatan usaha dilakukan, bagi Wajib Pajak orang pribadi pengusaha tertentu.
- (4) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila Wajib Pajak atau Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2).

- (4a) Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dimulai sejak saat Wajib Pajak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkannya sebagai Pengusaha Kena Pajak.
  - (5) Jangka waktu pendaftaran dan pelaporan serta tata cara pendaftaran dan pengukuhan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) termasuk penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
  - (6) Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak apabila:
    - a. diajukan permohonan penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak oleh Wajib Pajak dan/atau ahli warisnya apabila Wajib Pajak sudah tidak memenuhi persyaratan subjektif dan/atau objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
    - b. Wajib Pajak badan dilikuidasi karena penghentian atau penggabungan usaha;
    - c. Wajib Pajak bentuk usaha tetap menghentikan kegiatan usahanya di Indonesia; atau
    - d. dianggap perlu oleh Direktur Jenderal Pajak untuk menghapuskan Nomor Pokok Wajib Pajak dari Wajib Pajak yang sudah tidak memenuhi persyaratan subjektif dan/atau objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
  - (7) Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan harus memberikan keputusan atas permohonan penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dalam jangka waktu 6 (enam) bulan untuk Wajib Pajak orang pribadi atau 12 (dua belas) bulan untuk Wajib Pajak badan, sejak tanggal permohonan diterima secara lengkap.
  - (8) Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat melakukan pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.
  - (9) Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan harus memberikan keputusan atas permohonan pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonan diterima secara lengkap.
3. Di antara Pasal 2 dan Pasal 3 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 2A yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 2A**

Masa Pajak sama dengan 1 (satu) bulan kalender atau jangka waktu lain yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan paling lama 3 (tiga) bulan kalender.

4. Ketentuan Pasal 3 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

### Pasal 3

- (1) Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
- (1a) Wajib Pajak yang telah mendapat izin Menteri Keuangan untuk menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan bahasa asing dan mata uang selain Rupiah, wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan satuan mata uang selain Rupiah yang diizinkan, yang pelaksanaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (1b) Penandatanganan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dilakukan secara biasa, dengan tanda tangan stempel, atau tanda tangan elektronik atau digital, yang semuanya mempunyai kekuatan hukum yang sama, yang tata cara pelaksanaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (1a) mengambil sendiri Surat Pemberitahuan di tempat yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak atau mengambil dengan cara lain yang tata cara pelaksanaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (3) Batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan adalah:
  - a. untuk Surat Pemberitahuan Masa, paling lama 20 (dua puluh) hari setelah akhir Masa Pajak;
  - b. untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi, paling lama 3 (tiga) bulan setelah akhir Tahun Pajak; atau
  - c. untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan, paling lama 4 (empat) bulan setelah akhir Tahun Pajak.
- (3a) Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dapat melaporkan beberapa Masa Pajak dalam 1 (satu) Surat Pemberitahuan Masa.
- (3b) Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan tata cara pelaporan sebagaimana dimaksud pada ayat (3a) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (3c) Batas waktu dan tata cara pelaporan atas pemotongan dan pemungutan pajak yang dilakukan oleh bendahara pemerintah dan badan tertentu diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (4) Wajib Pajak dapat memperpanjang jangka waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) untuk paling lama 2 (dua) bulan dengan cara menyampaikan

pemberitahuan secara tertulis atau dengan cara lain kepada Direktur Jenderal Pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

- (5) Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) harus disertai dengan penghitungan sementara pajak yang terutang dalam 1 (satu) Tahun Pajak dan Surat Setoran Pajak sebagai bukti pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang terutang, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (5a) Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan sesuai batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (3) atau batas waktu perpanjangan penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan sebagaimana dimaksud pada ayat (4), dapat diterbitkan Surat Teguran.
- (6) Bentuk dan isi Surat Pemberitahuan serta keterangan dan/atau dokumen yang harus dilampirkan, dan cara yang digunakan untuk menyampaikan Surat Pemberitahuan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (7) Surat Pemberitahuan dianggap tidak disampaikan apabila:
  - a. Surat Pemberitahuan tidak ditandatangani sebagaimana dimaksud pada ayat (1);
  - b. Surat Pemberitahuan tidak sepenuhnya dilampiri keterangan dan/atau dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (6);
  - c. Surat Pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar disampaikan setelah 3 (tiga) tahun sesudah berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, dan Wajib Pajak telah ditegur secara tertulis; atau
  - d. Surat Pemberitahuan disampaikan setelah Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan atau menerbitkan surat ketetapan pajak.
- (7a) Apabila Surat Pemberitahuan dianggap tidak disampaikan sebagaimana dimaksud pada ayat (7), Direktur Jenderal Pajak wajib memberitahukan kepada Wajib Pajak.
- (8) Dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah Wajib Pajak Pajak Penghasilan tertentu yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

5. Ketentuan Pasal 4 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 4**

- (1) Wajib Pajak wajib mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, jelas, dan menandatangani.
- (2) Surat Pemberitahuan Wajib Pajak badan harus ditandatangani oleh pengurus atau direksi.
- (3) Dalam hal Wajib Pajak menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk mengisi dan menandatangani Surat Pemberitahuan, surat kuasa khusus tersebut harus dilampirkan pada Surat Pemberitahuan.

- (4) Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak yang wajib menyelenggarakan pembukuan harus dilampiri dengan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi serta keterangan lain yang diperlukan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak.
  - (4a) Laporan Keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) adalah laporan keuangan dari masing-masing Wajib Pajak.
  - (4b) Dalam hal laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (4a) diaudit oleh Akuntan Publik tetapi tidak dilampirkan pada Surat Pemberitahuan, Surat Pemberitahuan dianggap tidak lengkap dan tidak jelas, sehingga Surat Pemberitahuan dianggap tidak disampaikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (7) huruf b.
  - (5) Tata cara penerimaan dan pengolahan Surat Pemberitahuan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
6. Ketentuan Pasal 6 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 6**

- (1) Surat Pemberitahuan yang disampaikan langsung oleh Wajib Pajak ke kantor Direktorat Jenderal Pajak harus diberi tanggal penerimaan oleh pejabat yang ditunjuk dan kepada Wajib Pajak diberikan bukti penerimaan.
  - (2) Penyampaian Surat Pemberitahuan dapat dikirimkan melalui pos dengan tanda bukti pengiriman surat atau dengan cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
  - (3) Tanda bukti dan tanggal pengiriman surat untuk penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dianggap sebagai tanda bukti dan tanggal penerimaan sepanjang Surat Pemberitahuan tersebut telah lengkap.
7. Ketentuan Pasal 7 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 7**

- (1) Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) atau batas waktu perpanjangan penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (4), dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa lainnya, dan sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan serta sebesar Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi.
- (2) Pengenaan sanksi administrasi berupa denda sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dilakukan terhadap:

- a. Wajib Pajak orang pribadi yang telah meninggal dunia;
- b. Wajib Pajak orang pribadi yang sudah tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas;
- c. Wajib Pajak orang pribadi yang berstatus sebagai warga negara asing yang tidak tinggal lagi di Indonesia;
- d. Bentuk Usaha Tetap yang tidak melakukan kegiatan lagi di Indonesia;
- e. Wajib Pajak badan yang tidak melakukan kegiatan usaha lagi tetapi belum dibubarkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- f. Bendahara yang tidak melakukan pembayaran lagi;
- g. Wajib Pajak yang terkena bencana, yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan; atau
- h. Wajib Pajak lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

8. Ketentuan Pasal 8 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 8**

- (1) Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.
- (1a) Dalam hal pembedulan Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) menyatakan rugi atau lebih bayar, pembedulan Surat Pemberitahuan harus disampaikan paling lama 2 (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan.
- (2) Dalam hal Wajib Pajak membetulkan sendiri Surat Pemberitahuan Tahunan yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak saat penyampaian Surat Pemberitahuan berakhir sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.
- (2a) Dalam hal Wajib Pajak membetulkan sendiri Surat Pemberitahuan Masa yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.
- (3) Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta

sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

- (4) Walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan surat ketetapan pajak, Wajib Pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sesuai keadaan yang sebenarnya, yang dapat mengakibatkan:
  - a. pajak-pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar atau lebih kecil;
  - b. rugi berdasarkan ketentuan perpajakan menjadi lebih kecil atau lebih besar;
  - c. jumlah harta menjadi lebih besar atau lebih kecil; atau
  - d. jumlah modal menjadi lebih besar atau lebih kecil dan proses pemeriksaan tetap dilanjutkan.
- (5) Pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang kurang dibayar, harus dilunasi oleh Wajib Pajak sebelum laporan tersendiri dimaksud disampaikan.
- (6) Wajib Pajak dapat membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan yang telah disampaikan, dalam hal Wajib Pajak menerima surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali Tahun Pajak sebelumnya atau beberapa Tahun Pajak sebelumnya, yang menyatakan rugi fiskal yang berbeda dengan rugi fiskal yang telah dikompensasikan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan yang akan dibetulkan tersebut, dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan setelah menerima surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.

9. Ketentuan Pasal 9 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 9**

- (1) Menteri Keuangan menentukan tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu saat atau Masa Pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak.
- (2) Kekurangan pembayaran pajak yang terutang berdasarkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan harus dibayar lunas sebelum Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan disampaikan.
- (2a) Pembayaran atau penyetoran pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo pembayaran atau penyetoran

- pajak, dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan yang dihitung dari tanggal jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.
- (2b) Atas pembayaran atau penyetoran pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan, dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan yang dihitung mulai dari berakhirnya batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.
  - (3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.
  - (3a) Bagi Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu, jangka waktu pelunasan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) bulan yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
  - (4) Direktur Jenderal Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran sebagaimana dimaksud pada ayat (2) paling lama 12 (dua belas) bulan, yang pelaksanaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

10. Ketentuan Pasal 10 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 10**

- (1) Wajib Pajak wajib membayar atau menyetor pajak yang terutang dengan menggunakan Surat Setoran Pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (1a) Surat Setoran Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berfungsi sebagai bukti pembayaran pajak apabila telah disahkan oleh Pejabat kantor penerima pembayaran yang berwenang atau apabila telah mendapatkan validasi, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Tata cara pembayaran, penyetoran pajak, dan pelaporannya serta tata cara mengangsur dan menunda pembayaran pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

11. Ketentuan Pasal 11 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 11**

- (1) Atas permohonan Wajib Pajak, kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17, Pasal 17B, Pasal 17C, atau Pasal 17D

dikembalikan, dengan ketentuan bahwa apabila ternyata Wajib Pajak mempunyai utang pajak, langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut.

- (1a) Kelebihan pembayaran pajak sebagai akibat adanya Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, dan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, serta Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga dikembalikan kepada Wajib Pajak dengan ketentuan jika ternyata Wajib Pajak mempunyai utang pajak, langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut.
- (2) Pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (1a) dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diterima sehubungan dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1), atau sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (2) dan Pasal 17B, atau sejak diterbitkannya Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C atau Pasal 17D, atau sejak diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, atau sejak diterimanya Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak.
- (3) Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan, Pemerintah memberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas keterlambatan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, dihitung sejak batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) berakhir sampai dengan saat dilakukan pengembalian kelebihan.
- (4) Tata cara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

12. Ketentuan Pasal 12 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 12**

- (1) Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.
- (2) Jumlah Pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

- (3) Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.
13. Ketentuan Pasal 13 diubah, dan ditambah 1 (satu) ayat, yakni ayat (6) sehingga Pasal 13 berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 13**

- (1) Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah 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:
- a. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;
  - b. 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;
  - c. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain 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);
  - d. apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau
  - e. apabila kepada Wajib Pajak diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a).
- (2) Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf e ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.
- (3) Jumlah pajak dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, huruf c, dan huruf d ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar:
- a. 50% (lima puluh persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu Tahun Pajak;
  - b. 100% (seratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor; atau

- c. 100% (seratus persen) dari Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang tidak atau kurang dibayar.
  - (4) Besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1), setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak.
  - (5) Walaupun jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
  - (6) Tata cara penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (5) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
14. Di antara Pasal 13 dan Pasal 14 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 13A yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 13A**

Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

15. Ketentuan Pasal 14 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 14**

- (1) Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak apabila:
  - a. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
  - b. dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan/atau salah hitung;

- c. Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga;
  - d. pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu;
  - e. pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak yang tidak mengisi faktur pajak secara lengkap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, selain:
    - 1. identitas pembeli sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya; atau
    - 2. identitas pembeli serta nama dan tandatangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) huruf b dan huruf g Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, dalam hal penyerahan dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran;
  - f. Pengusaha Kena Pajak melaporkan faktur pajak tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak; atau
  - g. Pengusaha Kena Pajak yang gagal berproduksi dan telah diberikan pengembalian Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (6a) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya.
- (2) Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan surat ketetapan pajak.
  - (3) Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf b ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak.
  - (4) Terhadap pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, huruf e, atau huruf f masing-masing, selain wajib menyetor pajak yang terutang, dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak.
  - (5) Terhadap Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf g dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dari jumlah pajak yang ditagih kembali, dihitung dari tanggal penerbitan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak sampai dengan tanggal penerbitan Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.
  - (6) Tata cara penerbitan Surat Tagihan Pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

16. Ketentuan Pasal 15 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 15**

- (1) Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.
- (2) 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.
- (3) Kenaikan sebagaimana dimaksud pada 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 dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.
- (4) Apabila jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah lewat, 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 5 (lima) tahun tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
- (5) Tata cara penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

17. Ketentuan Pasal 16 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 16**

- (1) Atas permohonan Wajib Pajak atau karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

- (2) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permohonan pembetulan diterima, harus memberi keputusan atas permohonan pembetulan yang diajukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
  - (3) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) telah lewat, tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan pembetulan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.
  - (4) Apabila diminta oleh Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis mengenai hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
18. Ketentuan Pasal 17 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 17**

- (1) Direktur Jenderal Pajak, setelah melakukan pemeriksaan, menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang.
  - (2) Berdasarkan permohonan Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak, setelah meneliti kebenaran pembayaran pajak, menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar apabila terdapat pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
  - (3) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar masih dapat diterbitkan lagi apabila berdasarkan hasil pemeriksaan dan/atau data baru ternyata pajak yang lebih dibayar jumlahnya lebih besar daripada kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan.
19. Ketentuan Pasal 17A diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 17A**

- (1) Direktur Jenderal Pajak, setelah melakukan pemeriksaan, menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Nihil apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak atau tidak ada pembayaran pajak.
  - (2) Tata cara penerbitan Surat Ketetapan Pajak Nihil diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
20. Ketentuan Pasal 17B diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 17B**

- (1) Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, selain permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 17C dan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D, harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lama 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap.

- (1a) Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak berlaku terhadap Wajib Pajak yang sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Apabila setelah melampaui jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar harus diterbitkan paling lama 1 (satu) bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir.
- (3) Apabila Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar terlambat diterbitkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), kepada Wajib Pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sampai dengan saat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.
- (4) Apabila pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1a) tidak dilanjutkan dengan penyidikan; dilanjutkan dengan penyidikan, tetapi tidak dilanjutkan dengan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan; atau dilanjutkan dengan penyidikan dan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan, tetapi diputus bebas atau lepas dari segala tuntutan hukum berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, dan dalam hal kepada Wajib Pajak diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, kepada Wajib Pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak berakhirnya jangka waktu 12 (dua belas) bulan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sampai dengan saat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

21. Ketentuan Pasal 17C diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 17C**

- (1) 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 lama 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Penghasilan, dan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Pertambahan Nilai.
- (2) Kriteria tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:
  - a. tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan;
  - b. tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak;

- c. Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan
  - d. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.
- (3) Wajib Pajak dengan kriteria tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.
  - (4) Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dan menerbitkan surat ketetapan pajak, setelah melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak.
  - (5) Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada 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.
  - (6) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak apabila:
    - a. terhadap Wajib Pajak tersebut dilakukan tindakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
    - b. terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa untuk suatu jenis pajak tertentu 2 (dua) Masa Pajak berturut-turut;
    - c. terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa untuk suatu jenis pajak tertentu 3 (tiga) Masa Pajak dalam 1 (satu) tahun kalender; atau
    - d. terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan.
  - (7) Tata cara penetapan Wajib Pajak dengan kriteria tertentu diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
22. Di antara Pasal 17C dan Pasal 18 disisipkan 2 (dua) pasal, yakni Pasal 17D dan Pasal 17E yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 17D**

- (1) Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu, menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lama 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Penghasilan, dan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Pertambahan Nilai.
- (2) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak adalah:

- a. Wajib Pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
  - b. Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas dengan jumlah peredaran usaha dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu;
  - c. Wajib Pajak badan dengan jumlah peredaran usaha dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu; atau
  - d. Pengusaha Kena Pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai dengan jumlah penyerahan dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu.
- (3) Batasan jumlah peredaran usaha, jumlah penyerahan, dan jumlah lebih bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (4) Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan menerbitkan surat ketetapan pajak setelah melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak.
- (5) Jika berdasarkan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, jumlah pajak yang kurang dibayar ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen).

#### **Pasal 17E**

Orang pribadi yang bukan subjek pajak dalam negeri yang melakukan pembelian Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean yang tidak dikonsumsi di daerah pabean dapat diberikan pengembalian Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayar, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

23. Ketentuan Pasal 18 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 18**

- (1) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, merupakan dasar penagihan pajak.
- (2) Dihapus.

24. Ketentuan Pasal 19 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 19**

- (1) Apabila Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, serta Surat Keputusan Pembetulan, Surat

Keputusan Keberatan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, pada saat jatuh tempo pelunasan tidak atau kurang dibayar, atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar itu dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

- (2) Dalam hal Wajib Pajak diperbolehkan mengangsur atau menunda pembayaran pajak juga dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dari jumlah pajak yang masih harus dibayar dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.
- (3) Dalam hal Wajib Pajak diperbolehkan menunda penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan dan ternyata penghitungan sementara pajak yang terutang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5) kurang dari jumlah pajak yang sebenarnya terutang atas kekurangan pembayaran pajak tersebut, dikenakan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan yang dihitung dari saat berakhirnya batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) huruf b dan huruf c sampai dengan tanggal dibayarnya kekurangan pembayaran tersebut dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

25. Ketentuan Pasal 20 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 20**

- (1) Atas jumlah pajak yang masih harus dibayar, yang berdasarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, yang tidak dibayar oleh Penanggung Pajak sesuai dengan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) dilaksanakan penagihan pajak dengan Surat Paksa sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), penagihan seketika dan sekaligus dilakukan apabila:
  - a. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
  - b. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
  - c. terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usaha atau menggabungkan atau memekarkan usaha, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau yang dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;

- d. badan usaha akan dibubarkan oleh negara; atau
  - e. terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.
- (3) Penagihan pajak dengan Surat Paksa dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan.
26. Ketentuan Pasal 21 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 21**

- (1) Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- (2) Ketentuan tentang hak mendahului sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
- (3) Hak mendahului untuk utang pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap:
  - a. biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak;
  - b. biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan/atau
  - c. biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- (3a) Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta Wajib Pajak dalam pailit, pembubaran atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditur lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak Wajib Pajak tersebut.
- (4) Hak mendahului hilang setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.
- (5) Perhitungan jangka waktu hak mendahului ditetapkan sebagai berikut:
  - a. dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi maka jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dihitung sejak pemberitahuan Surat Paksa; atau
  - b. dalam hal diberikan penundaan pembayaran atau persetujuan angsuran pembayaran maka jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut dihitung sejak batas akhir penundaan diberikan.

27. Ketentuan Pasal 22 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 22**

- (1) Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun dihitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.
- (2) Daluwarsa penagihan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tertangguh apabila:
  - a. diterbitkan Surat Paksa;
  - b. ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung;
  - c. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5), atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 ayat (4); atau
  - d. dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

28. Ketentuan Pasal 23 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 23**

- (1) Dihapus.
- (2) Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap:
  - a. pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;
  - b. keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;
  - c. keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau
  - d. penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.
- (3) Dihapus.

29. Ketentuan Pasal 24 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 24**

Tata cara penghapusan piutang pajak dan penetapan besarnya penghapusan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

30. Ketentuan Pasal 25 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 25**

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
  - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
  - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
  - c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
  - d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
  - e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.
- (3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.
- (3a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.
- (4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), atau ayat (3a) bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan.
- (5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk menerima surat keberatan atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos dengan bukti pengiriman surat, atau melalui cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.
- (6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak.
- (7) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.
- (8) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).

- (9) Dalam hal keberatan 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.
  - (10) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan.
31. Ketentuan Pasal 26 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 26**

- (1) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.
  - (2) Sebelum surat keputusan diterbitkan, Wajib Pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.
  - (3) Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.
  - (4) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut.
  - (5) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.
32. Di antara Pasal 26 dan Pasal 27 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 26A yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 26A**

- (1) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), antara lain, mengatur tentang pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya.
- (3) Apabila Wajib Pajak tidak menggunakan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (2), proses keberatan tetap dapat diselesaikan.
- (4) Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya.

33. Ketentuan Pasal 27 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 27**

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).
- (2) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.
- (3) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.
- (4) Dihapus.
- (4a) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan permohonan banding, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan.
- (5) Dihapus.
- (5a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.
- (5b) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).
- (5c) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.
- (5d) 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 dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.
- (6) Badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan dalam Pasal 23 ayat (2) diatur dengan undang-undang.

34. Ketentuan Pasal 27A diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 27A**

- (1) Apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya, selama pajak yang masih harus dibayar sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang telah

dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. untuk Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali; atau
  - b. untuk Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali.
- (1a) Imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) juga diberikan atas Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak yang dikabulkan sebagian atau seluruhnya menyebabkan kelebihan pembayaran pajak dengan ketentuan sebagai berikut:
- a. untuk Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak;
  - b. untuk Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak; atau
  - c. untuk Surat Tagihan Pajak dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak.
- (2) Imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) juga diberikan atas pembayaran lebih sanksi administrasi berupa denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (4) dan/atau bunga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 ayat (1) berdasarkan Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi atau Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi sebagai akibat diterbitkan Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang mengabulkan sebagian atau seluruh permohonan Wajib Pajak.
- (3) Tata cara penghitungan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dan pemberian imbalan bunga diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

35. Ketentuan Pasal 28 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

### Pasal 28

- (1) Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan.
- (2) Wajib Pajak yang dikecualikan dari kewajiban menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), tetapi wajib melakukan pencatatan, adalah Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dan Wajib Pajak orang pribadi yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas.
- (3) Pembukuan atau pencatatan tersebut harus diselenggarakan dengan memperhatikan iktikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya.
- (4) Pembukuan atau pencatatan harus diselenggarakan di Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan disusun dalam bahasa Indonesia atau dalam bahasa asing yang diizinkan oleh Menteri Keuangan.
- (5) Pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas.
- (6) Perubahan terhadap metode pembukuan dan/atau tahun buku harus mendapat persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak.
- (7) Pembukuan sekurang-kurangnya terdiri atas catatan mengenai harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta penjualan dan pembelian sehingga dapat dihitung besarnya pajak yang terutang.
- (8) Pembukuan dengan menggunakan bahasa asing dan mata uang selain Rupiah dapat diselenggarakan oleh Wajib Pajak setelah mendapat izin Menteri Keuangan.
- (9) Pencatatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) terdiri atas data yang dikumpulkan secara teratur tentang peredaran atau penerimaan bruto dan/atau penghasilan bruto sebagai dasar untuk menghitung jumlah pajak yang terutang, termasuk penghasilan yang bukan objek pajak dan/atau yang dikenai pajak yang bersifat final.
- (10) Dihapus.
- (11) Buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi *on-line* wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan.
- (12) Bentuk dan tata cara pencatatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

36. Ketentuan Pasal 29 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 29**

- (1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus memiliki tanda pengenalan pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkan kepada Wajib Pajak yang diperiksa.
- (3) Wajib Pajak yang diperiksa wajib:
  - a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
  - b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
  - c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.
- (3a) Buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (3) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan.
- (3b) Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (4) Apabila dalam mengungkapkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen serta keterangan yang diminta, Wajib Pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakannya, maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

37. Di antara Pasal 29 dan Pasal 30 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 29A yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 29A**

Terhadap Wajib Pajak badan yang pernyataan pendaftaran emisi sahamnya telah dinyatakan efektif oleh badan pengawas pasar modal dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan dilampiri Laporan Keuangan yang telah diaudit oleh Akuntan Publik dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian yang:

- a. Surat Pemberitahuan Tahunan Wajib Pajak menyatakan lebih bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B; atau
- b. terpilih untuk diperiksa berdasarkan analisis risiko dapat dilakukan pemeriksaan melalui Pemeriksaan Kantor.

38. Ketentuan Pasal 30 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 30**

- (1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau tidak bergerak apabila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 ayat (3) huruf b.
- (2) Tata cara penyegelan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

39. Ketentuan Pasal 31 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 31**

- (1) Tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Tata cara pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) di antaranya mengatur tentang pemeriksaan ulang, jangka waktu pemeriksaan, kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak, dan hak Wajib Pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan dalam batas waktu yang ditentukan.
- (3) Apabila dalam pelaksanaan pemeriksaan Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 ayat (3) sehingga penghitungan penghasilan kena pajak dilakukan secara jabatan, Direktur Jenderal Pajak wajib menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak dan memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan dalam batas waktu yang ditentukan.

40. Ketentuan Pasal 32 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 32**

- (1) Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal:
  - a. badan oleh pengurus;
  - b. badan yang dinyatakan pailit oleh kurator;
  - c. badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
  - d. badan dalam likuidasi oleh likuidator;
  - e. suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
  - f. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.

- (2) Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.
- (3) Orang pribadi atau badan dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (3a) Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (4) Termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.

41. Ketentuan Pasal 33 dihapus.

### **Pasal 33**

Dihapus.

42. Ketentuan Pasal 34 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 34**

- (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:
  - a. pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan; atau
  - b. 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.
43. Ketentuan Pasal 35 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 35**

- (1) Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.
  - (2) Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan.
  - (3) Tata cara permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
44. Di antara Pasal 35 dan Pasal 36 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 35A yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 35A**

- (1) Setiap instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain, wajib memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).
- (2) Dalam hal data dan informasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak mencukupi, Direktur Jenderal Pajak berwenang menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan negara yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).

45. Ketentuan Pasal 36 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 36**

- (1) Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat:
- a. mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya;
  - b. mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;
  - c. mengurangi atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar; atau
  - d. membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa:
    1. penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau
    2. pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.
- (1a) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, huruf b, dan huruf c hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak paling banyak 2 (dua) kali.
- (1b) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak 1 (satu) kali.
- (1c) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diterima, harus memberi keputusan atas permohonan yang diajukan.
- (1d) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1c) telah lewat tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap dikabulkan.
- (1e) Apabila diminta oleh Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1c).
- (2) Ketentuan pelaksanaan ayat (1), ayat (1a), ayat (1b), ayat (1c), ayat (1d), dan ayat (1e) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

46. Ketentuan Pasal 36A diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 36A**

- (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 perundang-undangan.

- (2) Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya dengan sengaja bertindak di luar kewenangannya yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dapat diadukan ke unit internal 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.
47. Di antara Pasal 36A dan Pasal 37 disisipkan 3 (tiga) pasal, yakni Pasal 36B, Pasal 36C, dan Pasal 36D yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 36B**

- (1) Menteri Keuangan berkewajiban untuk membuat kode etik pegawai Direktorat Jenderal Pajak.
- (2) Pegawai Direktorat Jenderal Pajak wajib mematuhi kode etik pegawai Direktorat Jenderal Pajak.
- (3) Pengawasan pelaksanaan dan penampungan pengaduan pelanggaran kode etik pegawai Direktorat Jenderal Pajak dilaksanakan oleh Komite Kode Etik yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

#### **Pasal 36C**

Menteri Keuangan membentuk komite pengawas perpajakan, yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

#### **Pasal 36D**

- (1) Direktorat Jenderal Pajak dapat diberi insentif atas dasar pencapaian kinerja tertentu.
- (2) Pemberian insentif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
- (3) Tata cara pemberian dan pemanfaatan insentif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

48. Di antara Pasal 37 dan Pasal 38 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 37A yang berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 37A**

- (1) Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Wajib Pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak paling lama 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk Tahun Pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

49. Ketentuan Pasal 38 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 38**

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. 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.

50. Ketentuan Pasal 39 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 39**

- (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 diselenggarakan secara program aplikasi *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
  - 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.
51. Di antara Pasal 39 dan Pasal 40 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 39A yang berbunyi sebagai berikut:

#### **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.

52. Ketentuan Pasal 41 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 41**

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

53. Ketentuan Pasal 41A diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 41A**

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).

54. Ketentuan Pasal 41B diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 41B**

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

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

### **Pasal 41C**

- (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).

56. Ketentuan Pasal 43 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 43**

- (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.

57. Sebelum Pasal 44 dalam BAB IX disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 43A yang berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 43A**

- (1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
- (2) Dalam hal terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan yang menyangkut petugas Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Departemen Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
- (3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.

- (4) Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

58. Ketentuan Pasal 44 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 44**

- (1) Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.
- (2) Wewenang penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:
  - a. menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
  - b. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
  - c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
  - d. memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
  - e. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
  - f. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
  - g. 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;
  - h. memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
  - i. memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
  - j. menghentikan penyidikan; dan/atau
  - k. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.
- (3) Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- (4) Dalam rangka pelaksanaan kewenangan penyidikan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), penyidik dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain.

59. Ketentuan Pasal 44B diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 44B**

- (1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.
- (2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

**Pasal II**

1. Terhadap semua hak dan kewajiban perpajakan Tahun Pajak 2001 sampai dengan Tahun Pajak 2007 yang belum diselesaikan, diberlakukan ketentuan 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 2000.
2. Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 1, daluwarsa penetapan untuk Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya, selain penetapan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) atau Pasal 15 ayat (4), berakhir paling lama pada akhir Tahun Pajak 2013.
3. Undang-Undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2008.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Undang-Undang ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia.

Disahkan di Jakarta  
pada tanggal 17 Juli 2007

PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,

DR. H. SUSILO BAMBANG YUDHOYONO

Diundangkan di Jakarta  
pada tanggal 17 Juli 2007

MENTERI HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA  
REPUBLIK INDONESIA,

ANDI MATTALATTA

LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2007 NOMOR 85



**UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR 16 TAHUN 2009  
TENTANG  
PENETAPAN PERATURAN PEMERINTAH PENGGANTI  
UNDANG-UNDANG  
NOMOR 5 TAHUN 2008 TENTANG PERUBAHAN KEEMPAT  
ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG  
KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN MENJADI  
UNDANG-UNDANG**

**DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,**

- Menimbang:
- a. bahwa dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil;
  - b. bahwa pelaksanaan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat efektif untuk memperkuat basis perpajakan nasional;
  - c. bahwa karena masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sehingga Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang memberikan perpanjangan waktu yang merupakan langkah tepat untuk memperkuat basis perpajakan nasional;
  - d. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, huruf b, dan huruf c, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang;

- Mengingat:
1. Pasal 5 ayat (1), Pasal 20, Pasal 22 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
  2. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740);

Dengan Persetujuan Bersama:  
DEWAN PERWAKILAN RAKYAT REPUBLIK INDONESIA  
dan  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA

**MEMUTUSKAN:**

Menetapkan: **UNDANG-UNDANG TENTANG PENETAPAN PERATURAN PEMERINTAH PENGGANTI UNDANG-UNDANG NOMOR 5 TAHUN 2008 TENTANG PERUBAHAN KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN MENJADI UNDANG-UNDANG.**

**Pasal 1**

Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 211, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4953) ditetapkan menjadi Undang-Undang, dan melampirkannya sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari Undang-Undang ini.

**Pasal 2**

Undang-Undang ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Undang-Undang ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia.

Disahkan di Jakarta  
pada tanggal 25 Maret 2009  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,

ttd

DR. H. SUSILO BAMBANG YUDHOYONO

Diundangkan di Jakarta  
pada tanggal 25 Maret 2009

MENTERI HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA  
REPUBLIK INDONESIA,

ttd

ANDI MATTALATTA

LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2009 NOMOR 62

Salinan sesuai dengan aslinya  
SEKRETARIAT NEGARA REPUBLIK INDONESIA  
Kepala Biro Peraturan Perundang-undangan  
Bidang Perekonomian dan Industri

SETIO SAPTO NUGROHO

**PENJELASAN  
ATAS  
UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR 16 TAHUN 2009  
TENTANG  
PENETAPAN PERATURAN PEMERINTAH PENGGANTI UNDANG-  
UNDANG NOMOR 5 TAHUN 2008 TENTANG PERUBAHAN  
KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983  
TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN  
MENJADI UNDANG-UNDANG**

**I. UMUM**

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan salah satu tonggak perubahan yang mendasar dari reformasi perpajakan di Indonesia. Undang-Undang ini disusun dengan tujuan antara lain untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang pada akhirnya meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan ketentuan khusus yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk lebih terbuka dan jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya yang telah lalu. Apabila Wajib Pajak menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007 yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajaknya.

Dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil. Pelaksanaan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat efektif untuk memperkuat basis perpajakan nasional.

Menjelang berakhirnya jangka waktu pemberian fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur

dalam Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas dimaksud, namun mengalami kendala kurangnya waktu dalam mempersiapkan penyampaian pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.

Dengan memperhatikan hal tersebut di atas, perlu segera memperpanjang jangka waktu pelaksanaan ketentuan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Sehubungan dengan hal tersebut di atas, maka sesuai dengan ketentuan Pasal 22 ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Presiden Republik Indonesia telah menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Berdasarkan amanat Pasal 22 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, maka perlu menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang.

## II. PASAL DEMI PASAL

### Pasal 1

Cukup jelas.

### Pasal 2

Cukup jelas.

TAMBAHAN LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA NOMOR 4999

LAMPIRAN  
UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR : 16 TAHUN 2009  
TANGGAL : 25 MARET 2009

**PERATURAN PEMERINTAH  
PENGANTI UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR 5 TAHUN 2008  
TENTANG  
PERUBAHAN KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG  
NOMOR 6 TAHUN 1983  
TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN**

**DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,**

- Menimbang:
- a. bahwa dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil;
  - b. bahwa pelaksanaan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat efektif untuk memperkuat basis perpajakan nasional;
  - c. bahwa masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
  - d. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, huruf b, dan huruf c, perlu memperpanjang jangka waktu pelaksanaan ketentuan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

- Mengingat:
1. Pasal 22 ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
  2. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740);

**MEMUTUSKAN:**

Menetapkan: **PERATURAN PEMERINTAH PENGGANTI UNDANG-UNDANG TENTANG PERUBAHAN KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN.**

**Pasal I**

Ketentuan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah dengan Undang-Undang:

- a. Nomor 9 Tahun 1994 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3566);
- b. Nomor 16 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984);
- c. Nomor 28 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740),

diubah, sehingga berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 37A**

- (1) Wajib Pajak yang menyampaikan pembedulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lambat tanggal 28 Februari 2009, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

## Pasal II

Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2009.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta  
pada tanggal 31 Desember 2008  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA

Ttd

DR. H. SUSILO BAMBANG YUDHOYONO

Diundangkan di Jakarta  
pada tanggal 31 Desember 2008

MENTERI HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA  
REPUBLIK INDONESIA,

ttd

ANDI MATTALATTA

LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2008 NOMOR 211

Salinan sesuai dengan aslinya  
SEKRETARIAT NEGARA REPUBLIK INDONESIA  
Kepala Biro Peraturan Perundang-undangan  
Bidang Perekonomian dan Industri

SETIO SAPTO NUGROHO

**PENJELASAN  
ATAS  
PERATURAN PEMERINTAH  
PENGANTI UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR 5 TAHUN 2008  
TENTANG  
PERUBAHAN KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG  
NOMOR 6 TAHUN 1983  
TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN**

**I. UMUM**

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan salah satu tonggak perubahan yang mendasar dari reformasi perpajakan di Indonesia. Undang-Undang ini disusun dengan tujuan antara lain untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang pada akhirnya meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan ketentuan khusus yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk lebih terbuka dan jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya yang telah lalu. Apabila Wajib Pajak menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007 yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajaknya.

Dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil. Pelaksanaan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat efektif untuk memperkuat basis perpajakan nasional.

Menjelang berakhirnya jangka waktu pemberian fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur

dalam Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas dimaksud, namun mengalami kendala kurangnya waktu dalam mempersiapkan penyampaian pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.

Dengan memperhatikan hal tersebut di atas, perlu segera memperpanjang jangka waktu pelaksanaan ketentuan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

## II. PASAL DEMI PASAL

### Pasal I

Cukup jelas

### Pasal II

Cukup jelas.

TAMBAHAN LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA NOMOR 4953



**UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA**  
**NOMOR 19 TAHUN 2000**  
**TENTANG**  
**PERUBAHAN ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 19 TAHUN 1997**  
**TENTANG PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA**

Menimbang: bahwa dalam rangka untuk 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, perlu dilakukan perubahan terhadap Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;

Mengingat: 1. Pasal 5 ayat (1), Pasal 20 ayat (2), dan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagaimana telah diubah dengan Perubahan Pertama Tahun 1999;

2. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3984);

3. Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 42, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3686);

Dengan Persetujuan  
DEWAN PERWAKILAN RAKYAT REPUBLIK INDONESIA

MEMUTUSKAN:

Menetapkan: **UNDANG-UNDANG TENTANG PERUBAHAN ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 19 TAHUN 1997 TENTANG PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA.**

**Pasal I**

Beberapa ketentuan dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 42, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3686) diubah sebagai berikut:

1. Ketentuan Pasal 1 diubah, sehingga keseluruhan Pasal 1 berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 1**

Dalam Undang-undang ini, yang dimaksud dengan:

1. Pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk Bea Masuk dan Cukai, dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, menurut undang-undang dan peraturan daerah.
2. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu.
3. Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
4. Badan adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi yang sejenis, lembaga, bentuk usaha tetap, dan bentuk badan lainnya.
5. Pejabat adalah pejabat yang berwenang mengangkat dan memberhentikan Juru sita Pajak, menerbitkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Pencabutan Sita, Pengumuman lelang, Surat Penentuan Harga limit, Pembatalan Lelang, Surat Perintah Penyanderaan dan surat lain yang diperlukan untuk penagihan pajak sehubungan dengan Penanggung Pajak tidak melunasi sebagian atau seluruh utang pajak menurut undang-undang dan peraturan daerah.
6. Juru Sita Pajak adalah pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, penyitaan dan penyanderaan.
7. Pengadilan Negeri adalah Pengadilan Negeri yang daerah hukumnya meliputi tempat tindakan penagihan pajak dilaksanakan.
8. 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 peralihan perundang-undangan perpajakan.
9. Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau menperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus,

- memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.
10. Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh Pejabat untuk menegur atau memperingatkan kepada Wajib Pajak untuk melunasi utang pajaknya.
  11. Penagihan Seketika dan Sekaligus adalah tindakan penagihan pajak yang dilaksanakan oleh Juru Sita Pajak kepada Penanggung Pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, Masa Pajak, dan Tahun Pajak.
  12. Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.
  13. Biaya Penagihan Pajak adalah biaya pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Pengumuman Lelang, Pembatalan Lelang, Jasa Penilai dan biaya lainnya sehubungan dengan penagihan pajak.
  14. Penyitaan adalah tindakan Juru Sita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan.
  15. Objek Sita adalah barang Penanggung Pajak yang dapat dijadikan jaminan utang pajak.
  16. Barang adalah tiap benda atau hak yang dapat dijadikan objek sita.
  17. Lelang adalah setiap penjualan barang dimuka umum dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli.
  18. Kantor Lelang adalah kantor yang berwenang melaksanakan penjualan secara lelang.
  19. Risalah Lelang adalah Berita Acara Pelaksanaan Lelang yang dibuat oleh Pejabat Lelang atau kuasanya dalam bentuk yang ditentukan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan lelang.
  20. Pencegahan adalah larangan yang bersifat sementara terhadap Penanggung Pajak tertentu untuk keluar dari wilayah Negara Republik Indonesia berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
  21. Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.
  22. Gugatan atau Sanggahan adalah upaya hukum terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau kepemilikan barang sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan yang bersangkutan.
  23. Kepala Daerah adalah Gubernur, Bupati atau Walikota.
  24. Pemerintah Daerah adalah pemerintah daerah yang wilayah hukumnya meliputi tempat tindakan penagihan pajak dilaksanakan.
  25. Menteri adalah Menteri Keuangan Republik Indonesia.
  26. Hari adalah hari kalender.

2. Ketentuan Pasal 2 ayat (3) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 2 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 2**

- (1) Menteri berwenang menunjuk Pejabat untuk penagihan pajak pusat.
  - (2) Kepala Daerah berwenang menunjuk Pejabat untuk penagihan pajak daerah.
  - (3) Pejabat sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) berwenang:
    - a. mengangkat dan memberhentikan Juru Sita Pajak;
    - b. menerbitkan:
      - 1) Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
      - 2) Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus;
      - 3) Surat Paksa;
      - 4) Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan;
      - 5) Surat Perintah Penyanderaan;
      - 6) Surat Pencabutan Sita;
      - 7) Pengumuman Lelang;
      - 8) Surat Penentuan Harga Umit;
      - 9) Pembatalan Lelang; dan
      - 10) Surat lain yang diperlukan untuk pelaksanaan penagihan pajak.
3. Ketentuan Pasal 5 ayat (3), ayat (4) dan ayat (5) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 5 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 5**

- (1) Juru Sita Pajak bertugas:
  - a. melaksanakan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus;
  - b. memberitahukan Surat Paksa;
  - c. melaksanakan penyitaan atas barang Penanggung Pajak berdasarkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan; dan
  - d. melaksanakan penyanderaan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan.
- (2) Juru Sita Pajak dalam melaksanakan tugasnya harus dilengkapi dengan kartu tanda pengenal Juru Sita Pajak dan harus diperlihatkan kepada Penanggung Pajak.
- (3) Dalam melaksanakan penyitaan, Juru Sita Pajak berwenang memasuki dan memeriksa semua ruangan termasuk membuka lemari, laci, dan tempat lain untuk menemukan objek sita di tempat usaha, di tempat kedudukan, atau di tempat tinggal Penanggung Pajak, atau di tempat lain yang dapat diduga sebagai tempat penyimpanan objek sita.
- (4) Dalam melaksanakan tugasnya, Juru Sita Pajak dapat meminta bantuan Kepolisian, Kejaksaan, Departemen yang membidangi hukum dan perundang-undangan, Pemerintah Daerah setempat, Badan Pertanahan

Nasional, Direktorat Jenderal Perhubungan Laut, Pengadilan Negeri, Bank atau pihak lain.

- (5) Juru Sita Pajak menjalankan tugas di wilayah kerja Pejabat yang mengangkatnya, kecuali ditetapkan lain dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
4. Ketentuan Pasal 6 ayat (1) huruf b dan huruf c diubah, sehingga keseluruhan Pasal 6 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 6**

- (1) Juru Sita Pajak melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran berdasarkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus yang diterbitkan oleh Pejabat apabila:
  - a. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu
  - b. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia
  - c. terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memecarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya
  - d. badan usaha akan dibubarkan oleh Negara; atau
  - e. terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.
- (2) 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.
- (3) Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus diterbitkan sebelum penerbitan Surat Paksa.
5. Ketentuan Pasal 7 ayat (2) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 7 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 7**

- (1) Surat Paksa berkepal kata-kata “DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA”, mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

- (2) Surat Paksa sekurang-kurangnya harus memuat:
  - a. nama Wajib Pajak, atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
  - b. dasar penagihan;
  - c. besarnya utang pajak; dan
  - d. perintah untuk membayar.
6. Ketentuan Pasal 8 diubah dan dijadikan ayat (1), dan ditambah 1 (satu) ayat yaitu ayat (2), sehingga keseluruhan Pasal 8 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 8**

- (1) Surat Paksa diterbitkan apabila:
  - a. Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
  - b. terhadap Penanggung Pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus; atau
  - c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.
- (2) Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran.
7. Ketentuan Pasal 9 diubah, sehingga keseluruhan Pasal 9 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 9**

- (1) Dalam hal terjadi keadaan di luar kekuasaan Pejabat atau sebab lain, Surat Paksa pengganti dapat diterbitkan oleh Pejabat karena jabatan.
- (2) Surat Paksa pengganti sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan Surat Paksa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1).
8. Ketentuan Pasal 10 ayat (1), ayat (2), ayat (4), ayat (5), ayat (7), ayat (8), ayat (9), ayat (10), dan ayat (11) diubah, dan ditambah ayat (12) sehingga keseluruhan Pasal 10 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 10**

- (1) Surat Paksa diberitahukan oleh Juru Sita Pajak dengan pernyataan dan penyerahan Salinan Surat Paksa kepada Penanggung Pajak.
- (2) Pemberitahuan Surat Paksa sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dituangkan dalam Berita Acara yang sekurang-kurangnya memuat hari

dan tanggal pemberitahuan Surat Paksa, nama Juru Sita Pajak, nama yang menerima, dan tempat pemberitahuan Surat Paksa.

- (3) Surat Paksa terhadap orang pribadi diberitahukan oleh Juru Sita Pajak kepada:
  - a. Penanggung Pajak di tempat tinggal, tempat usaha atau di tempat lain yang memungkinkan;
  - b. orang dewasa yang bertempat tinggal bersama ataupun yang bekerja di tempat usaha Penanggung Pajak, apabila Penanggung Pajak yang bersangkutan tidak dapat dijumpai;
  - c. salah seorang ahli waris atau pelaksana wasiat atau yang mengurus harta peninggalannya, apabila Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan belum dibagi; atau
  - d. para ahli waris, apabila Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan telah dibagi.
- (4) Surat Paksa terhadap badan diberitahukan oleh Juru Sita Pajak kepada:
  - a. pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal, baik di tempat kedudukan badan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain yang memungkinkan; atau
  - b. pegawai tetap di tempat kedudukan atau tempat usaha badan yang bersangkutan apabila Juru Sita Pajak tidak dapat menjumpai salah seorang sebagaimana dimaksud dalam huruf a.
- (5) Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, Surat Paksa diberitahukan kepada Kurator, Hakim Pengawas atau Balai Harta Peninggalan, dan dalam hal Wajib Pajak dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, Surat Paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator.
- (6) Dalam hal Wajib Pajak menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan kewajiban perpajakan, Surat Paksa dapat diberitahukan kepada penerima kuasa dimaksud.
- (7) Apabila pemberitahuan Surat Paksa sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dan ayat (4) tidak dapat dilaksanakan, Surat Paksa disampaikan melalui Pemerintah Daerah setempat.
- (8) Dalam hal Wajib Pajak atau Penanggung Pajak tidak diketahui tempat tinggalnya, tempat usaha, atau tempat kedudukannya, penyampaian Surat Paksa dilaksanakan dengan cara menempelkan Surat Paksa pada papan pengumuman kantor Pejabat yang menerbitkannya, mengumumkan melalui media massa, atau cara lain yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
- (9) Dalam hal Surat Paksa harus dilaksanakan di luar wilayah kerja Pejabat, Pejabat dimaksud meminta bantuan kepada Pejabat yang wilayah keljanya meliputi tempat pelaksanaan Surat Paksa, kecuali ditetapkan lain dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.

- (10) Pejabat yang diminta bantuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (9) wajib membantu dan memberitahukan tindakan yang telah dilaksanakannya kepada Pejabat yang meminta bantuan.
  - (11) Dalam hal Penanggung Pajak atau pihak-pihak yang dimaksud dalam ayat (3) dan ayat (4) menolak untuk menerima Surat paksa, Juru Sita Pajak meninggalkan Surat Paksa dimaksud dan mencatatnya dalam Berita Acara bahwa Penanggung Pajak tidak mau menerima Surat Paksa, dan Surat Paksa dianggap telah diberitahukan.
  - (12) Pengajuan keberatan olen Wajib Pajak tidak mengakibatkan penundaan pelaksanaan Surat Paksa.
9. Diantara Pasal 10 dan Pasal 11 disisipkan Pasal 10 A, yang berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 10 A**

Tata cara pelaksanaan penagihan seketika dan sekaligus, dan pelaksanaan Surat Paksa ditetapkan dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.

10. Ketentuan Pasal 12 ayat (4), ayat (5), ayat (6), dan ayat (7) diubah, dan di antara ayat (3) dan ayat (4) disisipkan 1 (satu) ayat yaitu ayat (3a), sehingga keseluruhan Pasal 12 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 12**

- (1) Apabila utang pajak tidak dilunasi Penanggung Pajak dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11, Pejabat menerbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan.
- (2) Penyitaan dilaksanakan oleh Juru Sita Pajak dengan disaksikan oleh sekurang-kurangnya 2 (dua) orang yang telah dewasa, penduduk Indonesia, dikenal oleh Juru Sita Pajak, dan dapat dipercaya.
- (3) Setiap melaksanakan penyitaan, Juru Sita Pajak membuat Berita Acara Pelaksanaan Sita yang ditandatangani oleh Juru Sita Pajak, penanggung Pajak dan saksi-saksi.
- (3a) Dalam hal Penanggung Pajak adalah Badan maka Berita Acara Pelaksanaan Sita ditandatangani oleh pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal atau pegawai tetap perusahaan.
- (4) Walaupun Penanggung Pajak tidak hadir, penyitaan tetap dapat dilaksanakan dengan syarat salah seorang saksi sebagaimana dimaksud dalam ayat (2), berasal dari Pemerintah Daerah setempat.
- (5) Dalam hal penyitaan dilaksanakan tidak dihadiri oleh Penanggung Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), Berita Acara Pelaksanaan Sita ditandatangani Juru Sita Pajak dan saksi-saksi.

- (6) Berita Acara Pelaksanaan Sita tetap mempunyai kekuatan mengikat, meskipun Penanggung Pajak menolak mnenandatangani Berita Acara Pelaksanaan Sita sebagaimana dimaksud dalam ayat (3).
  - (7) Salinan Berita Acara Pelaksanaan Sita dapat ditempelkan pada barang bergerak atau barang tidak bergerak yang disita, atau di tempat barang bergerak atau barang tidak bergerak yang disita berada, dan atau di tempat-tempat umum.
  - (8) Atas barang yang disita dapat ditempel atau diberi segel sita.
11. Ketentuan Pasal 14 diubah, dan di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 1 (satu) ayat yaitu ayat (1a), sehingga keseluruhan Pasal 14 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 14**

- (1) Penyitaan dilaksanakan terhadap barang milik Penanggung Pajak yang berada di tempat tinggal, tempat usaha, tempat kedudukan, atau di tempat lain termasuk yang penguasaannya berada di tangan pihak lain atau yang dijaminakan sebagai pelunasan utang tertentu yang dapat berupa:
    - a. barang bergerak termasuk mobil, perhiasan, uang tunai dan deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro, atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu, obligasi saham, atau surat berharga lainnya, piutang, dan penyertaan modal pada perusahaan lain; dan atau
    - b. barang tidak bergerak termasuk tanah, bangunan, dan kapal dengan isi kotor tertentu.
  - (1a) Penyitaan terhadap Penanggung Pajak Badan dapat dilaksanakan terhadap barang milik perusahaan, pengurus kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal, baik di tempat kedudukan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain.
  - (2) Penyitaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilaksanakan sampai dengan nilai barang yang disita diperkirakan cukup oleh Juru Sita Pajak untuk melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak.
  - (3) Hak lainnya yang dapat disita selain sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diatur dengan Peraturan Pemerintah.
12. Ketentuan Pasal 15 diubah, dan di antara ayat (2) dan ayat (3) disisipkan 1 (satu) ayat yaitu ayat (2a), sehingga keseluruhan Pasal 15 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 15**

- (1) Barang bergerak milik Penanggung Pajak yang dikecualikan dari penyitaan adalah:
  - a. pakaian dan tempat tidur beserta perlengkapannya yang digunakan oleh Penanggung Pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya;

- b. persediaan makanan dan minuman untuk keperluan satu bulan beserta peralatan memasak yang berada di rumah;
  - c. perlengkapan Penanggung Pajak yang bersifat dinas yang diperoleh dari negara;
  - d. buku-buku yang bertalian dengan jabatan atau pekerjaan Penanggung Pajak dan alat-alat yang dipergunakan untuk pendidikan, kebudayaan dan keilmuan;
  - e. peralatan dalam keadaan jalan yang masih digunakan untuk melaksanakan pekerjaan atau usaha sehari-hari dengan jumlah seluruhnya tidak lebih dari Rp20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah); atau
  - f. peralatan penyandang cacat yang digunakan oleh Penanggung Pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya.
- (2) Perubahan besarnya nilai peralatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf e ditetapkan dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
- (2a) Dalam hal barang yang disita mudah rusak atau cepat busuk, dikecualikan dari penjualan secara lelang.
- (3) Penambahan jenis barang bergerak yang dikecualikan dari penyitaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a, huruf b, huruf c, huruf d, dan huruf f diatur dengan Peraturan Pemerintah.
13. Ketentuan Pasal 19 ayat (2), ayat (3), ayat (4), dan ayat (6) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 19 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 19**

- (1) Penyitaan tidak dapat dilaksanakan terhadap barang yang telah disita oleh Pengadilan Negeri atau instansi lain yang berwenang.
- (2) Terhadap barang yang telah disita sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), Juru Sita Pajak menyampaikan Surat Paksa kepada Pengadilan Negeri atau instansi lain yang berwenang.
- (3) Pengadilan Negeri sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dalam sidang berikutnya menetapkan barang yang telah disita dimaksud sebagai jaminan pelunasan utang pajak.
- (4) Instansi lain yang berwenang sebagaimana d. dimaksud dalam ayat (2), setelah menerima Surat Paksa menjadikan barang yang telah disita dimaksud sebagai jaminan pelunasan utang pajak.
- (5) Pengadilan Negeri atau instansi lain yang berwenang menentukan pembagian hasil penjualan barang dimaksud berdasarkan ketentuan hak mendahului Negara untuk tagihan pajak.
- (6) Hak mendahului untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap:
  - a. biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak;

- b. biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud;
  - c. biaya perkara yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- (7) Putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap segera disampaikan oleh Pengadilan Negeri kepada Kantor Lelang untuk dipergunakan sebagai dasar pembagian hasil lelang.
14. Ketentuan Pasal 20 ayat (1) dan ayat (3) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 20 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 20**

- (1) Dalam hal objek sita berada di luar wilayah kerja Pejabat yang menerbitkan surat Paksa, Pejabat meminta bantuan kepada Pejabat yang wilayah kerjanya meliputi tempat objek sita berada untuk menerbitkan surat Perintah Melaksanakan Penyitaan terhadap objek sita dimaksud, kecuali ditetapkan lain oleh Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
  - (2) Dalam hal objek sita letaknya berjauhan dengan tempat kedudukan Pejabat tetapi masih dalam wilayah kerjanya, Pejabat dimaksud dapat meminta bantuan kepada Pejabat yang wilayah kerjanya juga meliputi tempat objek sita berada untuk menerbitkan surat Perintah Melaksanakan Penyitaan.
  - (3) Pejabat yang diminta bantuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) memberitahukan pelaksanaan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan dimaksud kepada Pejabat yang meminta bantuan segera setelah penyitaan dilaksanakan dengan mengirimkan Berita Acara Pelaksanaan sita.
15. Ketentuan Pasal 21 diubah, sehingga keseluruhan Pasal 21 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 21**

Penyitaan tambahan dapat dilaksanakan apabila:

- a. nilai barang yang disita sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1) nilainya tidak cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang Pajaki atau;
  - b. hasil lelang barang yang telah disita tidak cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak.”
16. Ketentuan Pasal 22 diubah, dan ditambah 1 (satu) ayat yaitu ayat (3), sehingga keseluruhan Pasal 22 berbunyi sebagai berikut:

## **Pasal 22**

- (1) Pencabutan sita dilaksanakan apabila Penanggung Pajak telah melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak atau berdasarkan putusan pengadilan atau putusan badan peradilan pajak atau ditetapkan lain dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
  - (2) Pencabutan sita sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilaksanakan berdasarkan surat Pencabutan sita yang diterbitkan oleh Pejabat.
  - (3) Dalam hal penyitaan dilaksanakan terhadap barang yang kepemilikannya terdaftar, tindakan surat Pencabutan sita disampaikan kepada instansi tempat barang tersebut terdaftar.
17. Ketentuan Pasal 23 ayat (1) diubah, dan ayat (2) dihapus, sehingga keseluruhan Pasal 23 berbunyi sebagai berikut:

## **Pasal 23**

- (1) Penanggung Pajak dilarang:
    - a. memindahkan hak, memindahtangankan, menyewakan, meminjamkan, menyembunyikan, menghilangkan, atau merusak barang yang telah disita;
    - b. membebani barang tidak bergerak yang telah disita dengan hak tanggungan untuk pelunasan utang tertentu;
    - c. membebani barang bergerak yang telah disita dengan fidusia atau diagunkan untuk pelunasan utang tertentu; dan atau
    - d. merusak, mencabut, atau menghilangkan segel sita atau salinan Berita Acara Pelaksanaan Sita yang telah ditempel pada barang sitaan.
  - (2) Dihapus.
18. Ketentuan Pasal 25 ayat (2), ayat (3), ayat (4), dan ayat (5) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 25 berbunyi sebagai berikut:

## **Pasal 25**

- (1) Apabila utang pajak dan atau biaya penagihan pajak tidak dilunasi setelah dilaksanakan penyitaan, Pejabat berwenang melaksanakan penjualan secara lelang terhadap barang yang disita melalui Kantor Lelang.
- (2) Barang yang disita berupa uang tunai, deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, obligasi, saham, atau surat berharga lainnya, piutang dan penyertaan modal pada perusahaan lain, dikecualikan dari penjualan secara lelang sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).
- (3) Barang yang disita sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) digunakan untuk membayar biaya penagihan pajak dan utang pajak dengan cara:
  - a. uang tunai disetor ke Kas Negara atau Kas Daerah;
  - b. deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro, atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu dipindahbukukan ke

Kas Negara atau Kas Daerah atas permintaan Pejabat kepada Bank yang bersangkutan;

- c. obligasi, saham, atau surat berharga lainnya yang diperdagangkan di bursa efek di jual bursa efek atas permintaan Pejabat;
  - d. obligasi, saham, atau surat berharga lainnya yang tidak diperdagangkan di bursa efek segera dijual oleh Pejabat;
  - e. piutang dibuatkan berita acara persetujuan tentang pengalihan hak menagih dari Penanggung Pajak kepada Pejabat;
  - f. penyertaan modal pada perusahaan lain dibuatkan akte persetujuan pengalihan hak menjual dari Penanggung Pajak kepada Pejabat.
- (4) Dalam hal penjualan yang dikecualikan dari lelang, biaya penagihan pajak ditambah 1% (satu persen) dari hasil penjualan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2).
- (5) Ketentuan mengenai tata cara penjualan barang yang dikecualikan dari penjualan secara lelang sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) diatur dengan Peraturan Pemerintah.
19. Ketentuan Pasal 26 ayat (1) dan ayat (6) diubah, dan di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 3 (tiga) ayat yaitu ayat (1a), ayat (1b), dan ayat (1c), serta ditambah 1 (satu) ayat yaitu ayat (7), sehingga keseluruhan Pasal 26 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 26**

- (1) Penjualan secara lelang terhadap barang yang disita sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (1) dilaksanakan paling singkat 14 (empat belas) hari setelah pengumuman lelang melalui media massa.
- (1a) pengumuman lelang sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilaksanakan paling singkat 14 (empat belas) hari setelah penyitaan.
- (1b) Pengumuman lelang untuk barang bergerak dilakukan 1 (satu) kali dan untuk barang tidak bergerak dilakukan 2 (dua) kali.
- (1c) Pengumuman lelang terhadap barang dengan nilai paling banyak Rp20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah) tidak harus diumumkan melalui media massa.
- (2) Pejabat bertindak sebagai penjual atas barang yang disita mengajukan permintaan lelang kepada Kantor Lelang sebelum lelang dilaksanakan.
- (3) Pejabat atau yang mewakilinya menghadiri pelaksanaan lelang untuk menentukan dilepas atau tidaknya barang yang dilelang dan menandatangani asli Risalah Lelang.
- (4) Pejabat dan Juru Sita Pajak tidak diperbolehkan membeli barang sitaan yang dilelang.
- (5) Larangan terhadap Pejabat dan Juru Sita Pajak untuk membeli barang sitaan yang dilelang, berlaku juga terhadap istri, keluarga sedarah dan semenda dalam keturunan garis lurus, serta anak angkat.

- (6) Pejabat dan Juru Sita Pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
  - (7) Perubahan besarnya nilai barang yang tidak harus diumumkan melalui media massa sebagaimana dimaksud dalam ayat (1c) ditetapkan dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
20. Ketentuan Pasal 27 ayat (3) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 27 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 27**

- (1) Lelang tetap dapat dilaksanakan walaupun keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak belum memperoleh keputusan keberatan.
  - (2) Lelang tetap dapat dilaksanakan tanpa dihadiri oleh Penanggung Pajak.
  - (3) Lelang tidak dilaksanakan apabila Penanggung Pajak telah melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak, atau berdasarkan putusan pengadilan, atau putusan badan peradilan pajak, atau objek lelang musnah.
21. Ketentuan Pasal 28 ayat (4) diubah, dan di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 1 (satu) ayat yaitu ayat (1a), sehingga keseluruhan Pasal 28 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 28**

- (1) Hasil Lelang dipergunakan terlebih dahulu untuk membayar biaya penagihan pajak yang belum dibayar dan sisanya untuk membayar utang pajak.
  - (1a) Dalam hal penjualan secara lelang, biaya penagihan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditambah 1% (satu persen) dari pokok lelang.
  - (2) Dalam hal hasil lelang sudah mencapai jumlah yang cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak, pelaksanaan lelang dihentikan oleh Pejabat walaupun barang yang akan dilelang masih ada.
  - (3) Sisa barang beserta kelebihan uang hasil lelang dikembalikan oleh Pejabat kepada Penanggung pajak segera setelah pelaksanaan lelang.
  - (4) Pejabat yang lalai melaksanakan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dan ayat (3), dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
  - (5) Hak Penanggung Pajak atas barang yang telah dilelang berpindah kepada pembeli dan kepadanya diberikan Risalah Lelang yang merupakan bukti otentik sebagai dasar pendaftaran dan pengalihan hak.
22. Ketentuan Pasal 37 ayat (1) dan ayat (2) diubah, dan di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 3 (tiga) ayat yaitu ayat (1a), ayat (1b), dan ayat (1c), dan ayat (3) dihapus, sehingga keseluruhan Pasal 37 berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 37**

- (1) Gugatan Penanggung Pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.
  - (1a) Dalam hal gugatan Penanggung Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dikabulkan, Penanggung Pajak dapat memohon pemulihan nama baik dan ganti rugi kepada Pejabat.
  - (1b) Besarnya ganti rugi sebagaimana dimaksud dalam ayat (1a) paling banyak Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah).
  - (1c) Perubahan besarnya ganti rugi sebagaimana dimaksud dalam ayat (1b) ditetapkan dengan Keputusan Menteri atau Keputusan Kepala Daerah.
  - (2) Gugatan Penanggung Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang dilaksanakan.
  - (3) Dihapus.
23. Ketentuan Pasal 38 diubah, sehingga keseluruhan Pasal 38 berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 38**

- (1) Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri.
  - (2) Pengadilan Negeri yang menerima surat sanggahan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) memberitahukan secara tertulis kepada Pejabat.
  - (3) Pejabat menanggihkan pelaksanaan penagihan pajak hanya terhadap barang yang disanggah kepemilikannya sejak menerima pemberitahuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2).
  - (4) Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita tidak dapat diajukan setelah lelang dilaksanakan.
24. Ketentuan Pasal 39 ayat (1) dan ayat (2) diubah, dan di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 2 (dua) ayat yaitu ayat (1a) dan ayat (1b), serta ditambah 1 (satu) ayat yaitu ayat (4), sehingga keseluruhan Pasal 39 berbunyi sebagai berikut:

### **Pasal 39**

- (1) Penanggung Pajak dapat mengajukan permohonan pembetulan atau penggantian kepada Pejabat terhadap Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis, Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Perintah Penyanderaan, Pengumuman Lelang dan Surat Penentuan Harga Limit yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan atau kekeliruan.

- (1a) Pejabat dalam jangka waktu paling lama 7 (tujuh) hari sejak tanggal diterima permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), harus memberi keputusan atas permohonan yang diajukan.
  - (1b) Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1a) Pejabat tidak memberikan keputusan, permohonan Penanggung Pajak dianggap dikabulkan dan penagihan ditunda untuk sementara waktu.
  - (2) Pejabat karena jabatan dapat membetulkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis, Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Perintah Penyanderaan, Pengumuman Lelang dan Surat Penentuan Harga Limit yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan atau kekeliruan.
  - (3) Tindakan pelaksanaan penagihan pajak dilanjutkan setelah kesalahan atau kekeliruan dibetulkan oleh Pejabat.
  - (4) Dalam hal permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditolak, tindakan pelaksanaan penagihan pajak dilanjutkan sesuai jangka waktu semula.
25. Ketentuan Pasal 40 diubah, sehingga keseluruhan Pasal 40 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 40**

- (1) Apabila setelah pelaksanaan lelang Wajib Pajak memperoleh keputusan keberatan atau putusan banding yang mengakibatkan utang pajak menjadi berkurang atau nihil sehingga menimbulkan kelebihan pembayaran pajak, Wajib Pajak tidak dapat meminta atau tidak berhak menuntut pengembalian barang yang telah dilelang.
  - (2) Pejabat mengembalikan kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dalam bentuk uang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
26. Ketentuan Pasal 41 diubah dan dijadikan ayat (1) dan ditambah 2 (dua) ayat yaitu ayat (2) dan ayat (3), sehingga keseluruhan Pasal 41 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 41**

- (1) Penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah daluwarsa sebagaimana diatur dalam undang-undang dan peraturan daerah.
- (2) Pengajuan keberatan atau permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.
- (3) Gugatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 ayat (3) dan dalam Pasal 37 ayat (1) tidak menunda pelaksanaan penagihan pajak.

27. Di antara BAB VII dan BAB VIII disisipkan Bab VIIA, yang berbunyi sbb.:

**BAB VIIA**  
**KETENTUAN PIDANA**

**Pasal 41A**

- (1) Penanggung Pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan denda paling banyak Rp12.000.000,00 (dua belas juta rupiah).
- (2) Apabila pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (3) huruf b, huruf c, huruf d, huruf e, dan huruf f tidak melaksanakan kewajibannya, dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) bulan 2 (dua) minggu dan denda paling banyak Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).
- (3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak menuruti perintah atau permintaan yang dilakukan menurut undang-undang, atau dengan sengaja mencegah, menghalang-halangi atau menggagalkan tindakan dalam melaksanakan ketentuan undang-undang yang dilakukan oleh Juru Sita Pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) bulan 2 (dua) minggu dan denda paling banyak Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).

**Pasal II**

Undang-undang ini dapat disebut “Undang-undang Perubahan atas Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”.

**Pasal III**

Undang-undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2001.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Undang-undang ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia.

Disahkan di Jakarta  
pada tanggal 2 Agustus 2000  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,

ttd

ABDURRAHMAN WAHID

Diundangkan di Jakarta  
pada tanggal 2 Agustus 2000  
SEKRETARIS NEGARA  
REPUBLIK INDONESIA,

ttd

DJOHAN EFFENDI

LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2000 NOMOR 129





[Halaman ini sengaja dikosongkan]

## BIODATA PENULIS



**Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.**, lahir di Brebes, Jawa Tengah pada tanggal 1 Januari 1962. Lulusan Sarjana Hukum Jurusan Hukum Tata Negara pada Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia (UII) Yogyakarta, pada tahun 1986. Gelar Magister Hukum (M.H.) diperoleh dari Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran (UNPAD) Bandung pada tahun 2003. Pada tahun 2011 melanjutkan Program Doktor (S-3) di Pascasarjana Universitas Islam Bandung (UNISBA) dan selesai pada tahun 2014.

Sejak tahun 1989 menjadi staf pengajar pada Fakultas Hukum Universitas Islam Riau (UIR) Pekanbaru, juga pada Program Pascasarjana (S-2), dan Program Doktor (S-3) di Universitas Islam Riau, serta mengajar di Program Pascasarjana Ilmu Hukum (S-2) Universitas Lancangkuning (UNILAK) Pekanbaru. Dengan spesialisasi mata kuliah: Hukum Pajak, Hukum Pajak dan Retribusi, Hukum Tata Negara, Lembaga-Lembaga Negara, Hukum Keuangan Negara, dan Teori Hukum.

Mulai tahun 2012 sampai tahun 2020, menjabat sebagai Ketua Program Studi Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Islam Riau, dan mulai tahun 2020 sampai tahun 2024 sebagai Wakil Direktur II di program pascasarjana yang sama.

Adapun karya ilmiah dalam bentuk buku dan penerbitan jurnal yang pernah dipublikasikan, antara lain:

1. *Format Kedudukan dan Fungsi MPR, DPR dan DPD Pasca Amandemen UUD 1945*, UIR Press, 2009.
2. *Hukum dan Teori dalam Realita Masyarakat (Tim Penulis Dosen UIR)*, UIR Press, 2015.
3. *Bunga Rampai Pemikiran dan Problematika Hukum di Indonesia (Sebuah Kajian dalam Bidang Hukum Tata Negara dan Hukum Perdata/Bisnis)*, (Kumpulan Tulisan), Unilak Press, 1916.
4. *Hukum Tata Negara Indonesia*, (Tim Penulis Dosen HTN UIR), PT RajaGrafindo Persada, 2020.
5. "Government Authority in Religious Affairs: Study on the Implementation at the District Level in Indonesia", *Information: An International Interdisciplinary Journal*, Volume 19, Number 6 (A), 2016.
6. "The Judicial Analysis of Tax Billing by Forced Letter in the Enforcement of Tax Law", *Asian Journal of Environment, History and Heritage*, June 2019, Volume 3, Issue 1, page 73-85, Published by Malay Arts, Culture and Civilization Research Centre, Institute of the Malay World and Civilization.