



UNIVERSITAS INDONESIA

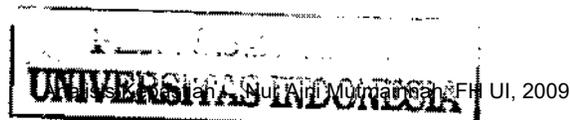
**ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN
ATAS PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN
SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA
KEKHILAFAN WAJIB PAJAK
ATAU BUKAN KARENA KESALAHANNYA
(TELAAH PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP)**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk memperoleh gelar Magister Hukum (M.H.)**

**NUR AINI MUTMAINNAH
NPM: 0706176113**

**FAKULTAS HUKUM PROGRAM PASCASARJANA
PROGRAM STUDI HUKUM EKONOMI
JAKARTA
JULI 2009**



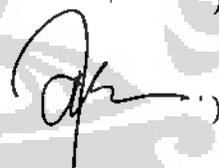
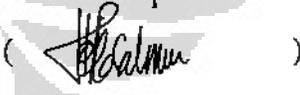
HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh:

Nama : Nur Aini Mutmainnah
NPM : 0706176113
Program Studi : Hukum Ekonomi
Judul Tesis : ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN
KEADILAN ATAS PENGURANGAN ATAU
PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI
YANG DIKENAKAN KARENA KEKHILAFAN
WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA
KESALAHANNYA (TELAAH PASAL 36 AYAT
(1) HURUF a UU KUP)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum Program Studi Hukum Ekonomi pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

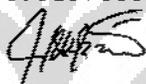
DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M. (, 21-09/2009)
Penguji : Melda Kamil A., S.H., LL.M. (,)
Penguji : Abdul Salam, S.H., M.H. (,)

Ditetapkan di : Jakarta
Tanggal : 13 Juli 2009

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Nur Aini Mutmainnah
NPM : 0706176113
Tanda Tangan : 
Tanggal : 13 Juli 2009

HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Nur Aini Mutmainnah
NPM : 0706176113
Program Studi : Hukum Ekonomi
Fakultas : Hukum (Program Pascasarjana)
Jenis karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas tugas akhir saya yang berjudul:

ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN ATAS PENGURANGAN
ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN
KARENA KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA
KESALAHANNYA (TELAAH PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP)

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta

Pada tanggal: 13 Juli 2009

Yang menyatakan



(Nur Aini Mutmainnah)

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kehadiran Allah SWT karena berkat rahmat dan karunia yang dilimpahkan-Nya, saya dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik. Penulisan tesis ini dilakukan guna memenuhi salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum Program Studi Hukum Ekonomi pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Tesis ini membahas mengenai "Analisis Kepastian Hukum dan Keadilan atas Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang Dikenakan Karena Kekhilafan Wajib Pajak atau Bukan Karena Kesalahannya (Telaah Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP)". Sejauh mana Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

Pajak adalah satu-satunya alternatif sumber penerimaan negara yang diandalkan. Hal ini karena kontribusi pajak dalam pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan sudah amat dominan. Sistem perpajakan di Indonesia adalah *self assessment system*. Dengan menggunakan sistem ini sebenarnya negara sangat menggantungkan penerimaannya pada kesadaran Wajib Pajak. Dengan demikian fungsi pengawasan terhadap ketaatan pemenuhan kewajiban perpajakan menjadi sangat penting dan strategis.

Banyak pihak yang telah memberikan dukungan dan bimbingan kepada saya dalam menyelesaikan tesis ini. Pada kesempatan ini saya ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M., selaku pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam menyusun tesis ini.
2. Prof. Dr. Rosa Agustina, S.H., M.H., selaku Ketua Program pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
3. Seluruh dosen pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah memberikan ilmunya yang sangat berguna.

4. Orangtua dan adik-adik, yang selalu memberikan do'a dan dukungan, sehingga saya dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik dan lancar.

Meskipun beberapa perbaikan telah dilakukan, namun saya menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna. Oleh karena itu, saya sangat mengharapkan saran dan kritik yang bersifat membangun dari semua pihak demi perbaikan tesis ini.

Besar harapan saya agar tesis ini dapat diterima dan memberikan perubahan pada perbaikan hukum pajak yang lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Mudah-mudahan tesis ini dapat memberikan manfaat bagi pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak, para praktisi pajak, rekan-rekan mahasiswa dan semua pihak yang tertarik di bidang perpajakan. Semoga Allah SWT selalu memberikan hidayah dan taufik-Nya kepada kita semua. Amin.

Jakarta, Juli 2009

Nur Aini Mutmainnah

ABSTRAK

Nama : Nur Aini Mutmainnah
Program Studi : Hukum Ekonomi
Judul Tesis : ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN ATAS PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA KESALAHANNYA (TELAAH PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP)

Tujuan Undang-Undang Perpajakan adalah memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Dalam hal ini, ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang Perpajakan tidak boleh melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan. Dalam membuat Undang-Undang Perpajakan, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang tersebut jelas, pasti, dan tidak mengandung arti ganda. Karena tanpa kepastian hukum, maka keadilan tidak dapat dicapai.

Dalam prakteknya, keadilan bukanlah sesuatu yang mudah dicapai. Oleh karena itu, Wajib Pajak diberikan hak seluas-luasnya untuk mencari keadilan. Wajib Pajak diberikan kesempatan untuk menempuh cara-cara tertentu dalam rangka memperoleh keadilan, apabila dalam pengenaan sanksi administrasi merasa diperlakukan tidak adil. Hal ini dapat dilakukan melalui pengajuan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi.

Di dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP diatur mengenai kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya. Hal inilah yang akan dikaji apakah ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP secara material tidak memenuhi syarat-syarat kepastian hukum dan asas-asas keadilan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Dengan kata lain, isi dari Pasal tersebut tidak tepat, tidak jelas, menimbulkan pengertian ganda, dan tidak sinkron dengan Penjelasannya. Dengan demikian ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP juga tidak sesuai dengan *self assessment system* yang sudah lama diterapkan di Indonesia. Di dalam ketentuan tersebut kepastian hukum dan *law enforcement* menjadi tidak ada, dimana sanksi administrasi yang telah dikenakan dapat dikurangkan atau dihapuskan hanya karena alasan kekhilafan Wajib Pajak yang sifatnya sangat subyektif.

Kata kunci:

Kepastian hukum, keadilan, kekhilafan, kesalahan

ABSTRACT

Name : Nur Aini Mutmainnah
Study Program: Law of Economy
Title : ANALYSIS OF CERTAINTY AND EQUITY OF
SUBTRACTION OR WIPING OUT OF
ADMINISTRATION SANCTION WHICH HELD
BECAUSE OF TAX PAYERS' NEGLIGENCE OR NOT
BECAUSE OF TAX PAYERS' WRONG

Self Assessment System gives trustful to tax payers in doing their taxation obligation by themselves. Fiscus act both as a counsellor and a supervisor on it. They have to make sure that the tax payers have done their taxation obligation and acquired their taxation rights well.

The goals of Tax Regulation are certainty and equity. The rules, in the Tax Regulation, have to agree with the goals of the Tax Regulation. The rules have to be clear, certain, and not ambiguous. Without certainty, so equity can't be reached. Certainty and equity must be given to the tax payers so they won't feel doubtful in doing their taxation obligation and acquiring their taxation rights. Tax must be written and arranged in the Tax Regulation. It must be able to create certainty and equity.

In practice, it is difficult to get equity. Tax payers have right to get and to look for equity. Tax payers have right to acquire the subtraction or wiping out of administration sanction which held because of tax payers' neglect or not because of tax payers' wrong. Tax Regulation has rule about subtraction or wiping out of administration sanction which held because of tax payers' neglect or not because of tax payers' wrong. This research will analyze whether the rule can give certainty and equity to tax payers.

According to the result of this research can be concluded that the rule about subtraction or wiping out of administration sanction which held because of tax payers' neglect or not because of tax payers' wrong doesn't give certainty and equity to tax payers. The rule is not suitable with certainty principle and equity principle in the Tax Regulation. In this case, the rule is not clear, not certain and has ambiguous. The rule doesn't agree with the goals of Tax Regulation to give certainty and equity to tax payers. In the implementation the rule about subtraction or wiping out of administration sanction which held because of tax payers' neglect or not because of tax payers' wrong is not suitable with *Self Assessment System* in Indonesia because certainty and law enforcement become extinct.

Key words:

Certainty, equity, neglect, wrong

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PENGESAHAN.....	ii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	iii
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI	
TUGAS AKHIR.....	iv
KATA PENGANTAR.....	v
ABSTRAK.....	vii
DAFTAR ISI.....	ix
1. PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Pokok Permasalahan.....	5
1.3. Tujuan Penelitian.....	5
1.4. Kegunaan Penelitian.....	6
1.5. Metode Penelitian.....	7
1.6. Kerangka Teori.....	8
1.7. Sistematika Penulisan.....	11
2. TINJAUAN PUSTAKA.....	13
2.1. Pengertian Pajak.....	13
2.2. Fungsi Pajak.....	14
2.3. Syarat Pemungutan Pajak.....	18
2.4. Asas Pemungutan Pajak.....	21
2.5. Sistem Pemungutan Pajak.....	23
2.6. Kepastian Hukum dan Keadilan.....	25
2.7. Fungsi Sanksi Administrasi.....	32
2.8. Kekhilafan dan Kesalahan.....	34
3. KEBIJAKAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN	
SANKSI ADMINISTRASI.....	36
3.1. Sanksi Administrasi Berupa Bunga, Denda, dan Kenaikan.....	36
3.2. Dasar Hukum Pengurangan atau Penghapusan	
Sanksi Administrasi.....	44
3.3. Prosedur Pengajuan dan Penyelesaian Permohonan	
Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.....	51
3.4. Tata Cara Penyelesaian Permohonan Pengurangan atau	
Penghapusan Sanksi Administrasi di Kantor Wilayah	
Direktorat Jenderal Pajak.....	55
3.5. Upaya Hukum Gugatan.....	58
4. ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN	
ATAS PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI	
ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA	
KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA	
KESALAHANNYA (TELAAH PASAL 36 AYAT (1)	
HURUF a UU KUP).....	60

4.1.	Apakah Ketentuan Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang Dikenakan Karena Kekhilafan Wajib Pajak atau Bukan Karena Kesalahannya Dapat Memberikan Kepastian Hukum Kepada Wajib Pajak.....	60
4.2.	Apakah Ketentuan Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang Dikenakan Karena Kekhilafan Wajib Pajak atau Bukan Karena Kesalahannya Dapat Memberikan Keadilan Kepada Wajib Pajak.....	81
5.	PENUTUP	92
5.1.	Kesimpulan.....	92
5.2.	Saran.....	93
	DAFTAR PUSTAKA	95



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. LATAR BELAKANG

Dewasa ini hampir seluruh negara di dunia telah mengakui bahwa pajak dari waktu ke waktu telah menjadi sumber utama penerimaan negara, dan bahwa pajak adalah alat utama untuk membiayai kegiatan pemerintah. Di samping itu, pajak juga digunakan pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan di bidang ekonomi dan pembangunan. Maka tidak mengherankan, kalau di hampir semua negara terdapat pungutan yang namanya pajak.¹

Agenda utama setiap negara untuk menjalankan pemerintahan, terutama Indonesia saat ini adalah menyediakan sumber penerimaan negara yang selalu bisa diandalkan. Untuk itu Indonesia mengandalkan pajak sebagai satu-satunya sumber utama penerimaan negara, dengan sasaran mampu menggantikan peranan pinjaman luar negeri untuk menuju kemandirian yang sebenarnya dalam pembiayaan. Pajak yang merupakan satu-satunya sumber utama penerimaan negara harus dikelola seefektif dan seefisien mungkin.²

Salah satu fungsi pajak adalah *budgeter*, yaitu menghimpun dana dari masyarakat untuk membiayai pembangunan dan pengeluaran rutin. Dengan demikian pajak merupakan primadona pembiayaan pembangunan, karena pajak adalah salah satu penerimaan negara yang paling potensial. Penerimaan negara dari sektor pajak dimanfaatkan oleh pemerintah untuk pembangunan sarana dan prasarana kepentingan umum. Dengan kata lain, pajak baik secara langsung maupun tidak langsung diharapkan dapat meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan kesejahteraan masyarakat.³

Upaya pemerintah dalam rangka menghimpun dana dari masyarakat melalui pemungutan pajak harus diatur dengan Undang-Undang. Hal ini dimaksudkan agar tindakan pemerintah untuk menghimpun dana dari masyarakat melalui pemungutan pajak tidak dikategorikan sebagai perbuatan melanggar hukum. Di dalam Pasal 23A Amandemen ketiga UUD 1945 dinyatakan bahwa

¹ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta: Granit, 2005), hal 8.

² Rimsky K. Judisseno, *Perpajakan*, (Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 1999), hal 23.

³ Rimsky K. Judisseno, *op.cit.*, hal 23

“Pajak dan pemungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”.⁴

Pembentukan Undang-Undang Perpajakan yang mengabaikan asas-asas pemungutan pajak, akan melanggar hak-hak masyarakat. Walaupun sudah diatur dengan Undang-Undang, namun apabila masih mengabaikan asas-asas pemungutan pajak, maka pemungutan pajak dari masyarakat merupakan perampokan yang dilakukan secara legal. Undang-Undang Perpajakan yang mengabaikan asas-asas pemungutan pajak akan menjadikan Undang-Undang Perpajakan melegalsir perampokan hak-hak masyarakat.⁵

Salah satu asas pemungutan pajak yang menjadi dasar pemungutan pajak di berbagai negara adalah asas keadilan. Pemungutan pajak harus diatur dengan Undang-Undang yang mencerminkan adanya keadilan. Di dalam Undang-Undang Perpajakan diatur mengenai berbagai hak dan kewajiban dari kedua belah pihak yaitu petugas pajak dan Wajib Pajak. Secara ideal, Undang-Undang Perpajakan yang disusun dengan benar dan diterapkan dengan baik, akan mampu menjamin keadilan bagi semua pihak.⁶

Undang-Undang Perpajakan harus dibentuk berdasarkan asas-asas pemungutan pajak. Undang-Undang Perpajakan yang dibentuk berdasarkan asas-asas pemungutan pajak, diharapkan mampu untuk:⁷

- a. Menciptakan kepastian hukum dan keadilan.
- b. Mendukung penerimaan negara dari sektor pajak.
- c. Menciptakan kemakmuran bagi seluruh masyarakat.

Tujuan Undang-Undang Perpajakan adalah memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Dalam hal ini, ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang Perpajakan tidak boleh melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan. Dalam membuat Undang-Undang Perpajakan, harus diusahakan supaya ketentuan yang

⁴ Lauddin Marsuni, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, (Yogyakarta: UII Press, 2006), hal 8.

⁵ Lauddin Marsuni, *op.cit.*, hal 9.

⁶ Boediono, *Perpajakan Indonesia: Teori Perpajakan, Kebijakan Perpajakan, Pajak Luar Negeri*, (Jakarta: Diadit Media, 2000), hal 16.

⁷ Boediono, *op.cit.*, hal 13.

dimuat di dalam Undang-Undang tersebut jelas, pasti, dan tidak mengandung arti ganda. Karena tanpa kepastian hukum, maka keadilan tidak dapat dicapai.⁸

Seperti halnya di negara-negara maju, pajak harus dijadikan tulang punggung pembiayaan negara. Keinginan pemerintah Indonesia ini, sudah merupakan keharusan. Harapan ini tumbuh dari keinginan pemerintah untuk meningkatkan kemandirian bangsa Indonesia dalam membiayai pembangunan, melalui partisipasi aktif masyarakat dalam bentuk pembayaran pajak. Oleh karena itu, pemerintah Indonesia di masa yang akan datang, mau tidak mau harus menggali potensi pajak dengan lebih efektif, efisien dan inovatif.⁹

Meningkatnya peranan pajak tersebut tidak terlepas dari diberlakukannya sistem perpajakan yang kondusif yaitu *self assessment system*. Pada *self assessment system* ini, pemerintah memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang didasarkan pada asas keadilan, kepastian hukum dan kesederhanaan di dalam administrasinya.¹⁰

Dalam *self assessment system*, Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang disampaikan Wajib Pajak pada setiap akhir tahun pajak, pada hakikatnya merupakan alat pertanggungjawaban Wajib Pajak kepada pemerintah, atas kepercayaan yang telah diberikan kepadanya. Sistem ini dapat membangkitkan kesadaran Wajib Pajak untuk lebih berperan aktif dan patuh di dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Pengawasan dan pelaksanaan penegakan hukum (*law enforcement*) menjadi hal yang esensial di dalam *self assessment system* agar sistem tersebut dapat berjalan lebih efektif.¹¹

Kepercayaan yang diberikan pemerintah akan mudah dilalaikan atau disalahgunakan oleh Wajib Pajak tanpa adanya pengawasan yang baik. Sanksi yang tegas harus diterapkan bagi yang melanggar kewajiban perpajakan agar *self assessment system* dapat mencapai hasil yang optimal. Wajib Pajak diharapkan akan takut untuk mencoba menyalahgunakan dengan sengaja atau melalaikan

⁸ Rochmat Soemitro(2), *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, (Bandung: PT. Eresco, 1997), hal 6.

⁹ Diaz Priantara, *Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak*, (Jakarta: Djembatan, 2000), hal 1.

¹⁰ Mardiasmo, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Andi Offset, 2000), hal 13.

¹¹ Diaz Priantara, *op.cit.*, hal 23.

kewajiban perpajakannya karena adanya ancaman sanksi yang tegas. Pemberian sanksi dapat menjadi upaya *law enforcement* agar ketentuan perpajakan benar-benar dipastikan dilaksanakan sepenuhnya oleh Wajib Pajak.¹²

Penerapan sanksi administrasi yang cepat, tepat, dan tegas diharapkan dapat memberikan pengaruh terhadap peningkatan kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Penerapan sanksi administrasi harus dilakukan dengan adil untuk menjamin adanya kepastian hukum dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan.¹³

Dalam prakteknya, keadilan bukanlah sesuatu yang mudah dicapai. Oleh karena itu, Wajib Pajak diberikan hak seluas-luasnya untuk mencari keadilan. Wajib Pajak diberikan kesempatan untuk menempuh cara-cara tertentu dalam rangka memperoleh keadilan, apabila dalam pengenaan sanksi administrasi merasa diperlakukan tidak adil. Hal ini dapat dilakukan melalui pengajuan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Hak-hak ini diberikan untuk menjamin agar Undang-Undang Perpajakan dapat dijalankan dengan baik dan netral, sehingga menjangkau kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak.¹⁴

Di dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), diatur mengenai kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk 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.¹⁵

¹² M. Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2007), hal 126.

¹³ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 267.

¹⁴ *Ibid*, hal 267.

¹⁵ Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Gambaran tersebut yang melatarbelakangi penulisan tesis ini, yaitu tentang "Analisis Kepastian Hukum dan Keadilan atas Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang Dikenakan Karena Kekhilafan Wajib Pajak atau Bukan Karena Kesalahannya (Telaah Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP)".

1.2. POKOK PERMASALAHAN

Berangkat dari pemikiran yang disampaikan dalam latar belakang di atas, diperlukan pengidentifikasian masalah yang perlu dikaji lebih lanjut. Masalah-masalah tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Apakah ketentuan Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak?
- b. Apakah ketentuan Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan keadilan kepada Wajib Pajak?

1.3. TUJUAN PENELITIAN

Tujuan yang hendak dicapai dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Menganalisis apakah ketentuan Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak.
- b. Menganalisis apakah ketentuan Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan keadilan kepada Wajib Pajak.

1.4. KEGUNAAN PENELITIAN

Kegunaan yang diharapkan dapat dicapai dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

a. Kegunaan bagi Penulis

Penelitian ini merupakan tugas akhir sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum Program Studi Hukum Ekonomi pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Selain itu, dalam penelitian ini penulis juga menganalisis apakah ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

b. Kegunaan Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat menambah referensi akademis khususnya tentang “Analisis Kepastian Hukum dan Keadilan atas Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang Dikenakan Karena Kekhilafan Wajib Pajak atau Bukan Karena Kesalahannya (Telaah Pasal 36 Ayat (1) Huruf a UU KUP)”. Disamping itu, penelitian ini diharapkan dapat menjadi inspirasi bagi penulis lain yang akan mengambil tema yang sama.

c. Kegunaan bagi Direktorat Jenderal Pajak

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan perbaikan UU KUP, khususnya yang berkaitan dengan ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya. Diharapkan di masa yang akan datang, UU KUP yang dibentuk dapat lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak dan masyarakat luas.

1.5. METODE PENELITIAN

1.5.1. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian deskriptif. Menurut Sugiyono (1994:6) yang dimaksud dengan penelitian deskriptif adalah penelitian yang dilakukan terhadap variabel mandiri, yaitu tanpa membuat perbandingan atau menghubungkan dengan variabel yang lain. Penelitian ini memiliki variabel mandiri yaitu ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.

Pemilihan jenis penelitian ini didasarkan pada pertimbangan bahwa dalam membahas tesis ini, penulis akan menganalisis apakah ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Di samping itu, penulis juga memberikan saran-saran guna mengatasi permasalahan yang ada.

1.5.2. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif. Adapun yang dimaksud dengan pendekatan yuridis normatif adalah suatu pendekatan yang dilakukan dengan mempelajari dan mengkaji norma hukum yaitu hukum pajak dalam hal ini Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) beserta peraturan pelaksanaannya.

Sedangkan analisis dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif yaitu analisis yang dilakukan terhadap kualitas obyek penelitian, dalam hal ini ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP. Penelitian ini digunakan untuk menganalisis apakah ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

1.5.3. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan melalui studi kepustakaan. Teknik ini dilakukan dengan mempelajari dan menelaah literatur-literatur serta dokumen yang berkaitan dengan masalah yang diteliti. Data yang terkumpul diperoleh dari:

- a. Bahan hukum primer berupa Undang-Undang Perpajakan, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Keputusan Menteri Keuangan, Keputusan Direktur Jenderal Pajak, dan lain-lain.
- b. Bahan hukum sekunder berupa buku, majalah, jurnal, hasil penelitian ilmiah, dan lain-lain.
- c. Bahan hukum tersier berupa kamus, ensiklopedia, artikel-artikel di media cetak, dan lain-lain.

1.6. KERANGKA TEORI

Undang-Undang Perpajakan harus bersifat sederhana. Karena sistem perpajakan berkaitan dengan kehidupan masyarakat yang terus berkembang, maka Undang-Undang Perpajakan juga harus bersifat luwes dan dapat menampung perkembangan yang ada di dalam kehidupan masyarakat. Namun demikian, kesederhanaan dan keluwesan tersebut harus dapat menjamin adanya kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak.¹⁶

Kepastian hukum dan keadilan merupakan tujuan Undang-Undang Perpajakan. Undang-Undang Perpajakan harus jelas, tegas, tidak mengandung arti ganda dan tidak memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan sangat bergantung pada susunan kata, susunan kalimat, penggunaan istilah dan pembakuan istilah. Dalam pembakuan istilah atau pemberian definisi harus diupayakan tidak terdapat celah (*loop holes*) yang dapat diartikan lain. Di samping itu juga harus diupayakan tidak memberikan definisi terlalu luas sehingga sulit dipahami dan menambah ketidakpastian hukum.¹⁷

¹⁶ Mansury (1), *Kebijakan Fiskal*, (Jakarta: YP4, 1999), hal 2.

¹⁷ Rochmat Soemitro (2), *op.cit.*, hal 21.

Untuk memberikan kepastian hukum, maka terhadap sesuatu yang perlu diberikan penafsiran, sebaiknya diberikan penafsiran secara otentik, artinya penafsiran tersebut dilakukan oleh pembuat Undang-Undang sendiri dan dimuat di dalam Undang-Undang yang bersangkutan. Apabila hal ini tidak dilakukan, maka dalam pelaksanaan Undang-Undang, para pelaksana akan berusaha menafsirkan sendiri dan penafsiran tersebut bisa jadi sangat lemah dan masih dapat dijadikan sengketa di pengadilan.¹⁸

Keadilan adalah kemauan yang bersifat tetap dan terus-menerus untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya untuknya. Menurut Aristoteles keadilan adalah suatu kebijakan yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan ini merupakan ukuran tentang apa yang hak. Dalam hal ini orang harus mengendalikan diri tidak memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain, atau menolak apa yang seharusnya diberikan kepada orang lain.¹⁹

Menurut Aristoteles hukum bertujuan untuk menciptakan keadilan. Sesuai dengan tujuan hukum itu, maka tujuan hukum pajak pun adalah untuk menciptakan keadilan. Dengan demikian, setiap ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang Perpajakan harus mencerminkan keadilan. Oleh karena itu, ketentuan tersebut harus dibuat dengan memperhatikan perkembangan yang terjadi di masyarakat dan harus dilandasi oleh tujuan yang jelas agar dapat diterapkan dengan adil. Ketentuan Undang-Undang Perpajakan harus jelas, lengkap, dapat diandalkan, tidak mudah berubah-ubah, dan adil.²⁰

Asas pemungutan pajak yang disarankan oleh Adam Smith, yang dikenal dengan "*The Four Maxims*" adalah sebagai berikut:²¹

a. *Asas Equality dan Equity*

Pemungutan pajak harus bersifat adil dan merata, yaitu harus seimbang dengan kemampuan untuk membayar pajak (*ability to pay*) dan sesuai dengan manfaat yang diterima di bawah perlindungan pemerintah. Setiap warga negara berpartisipasi dalam pembiayaan negara secara proporsional

¹⁸ *Ibid*, hal 22.

¹⁹ Isa Sindian Djajadiningrat, *Hukum Pajak dan Keadilan*, (Bandung: Eresco, 1981), hal 29.

²⁰ Sri Pudyatmoko (1), *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta: Andi, 2002), hal 133.

²¹ Santoso Brotodibardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2003), hal 27.

sesuai dengan kemampuannya masing-masing. Orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

b. *Asas Certainty*

Pemungutan pajak tidak boleh sewenang-wenang. Pemungutan pajak harus jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat serta mempunyai kepastian hukum. Kepastian hukum tersebut diantaranya mengenai subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, kapan pajak harus dibayar, berapa jumlah pajak yang harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya.

c. *Asas Convenience*

Saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak menyulitkan bagi Wajib Pajak dan pada saat yang paling baik bagi Wajib Pajak, yaitu saat terdekat dengan diterimanya penghasilan atau keuntungan yang dikenakan pajak. Asas ini disebut juga dengan "*Pay As You Earn (PAYE)*".

d. *Asas Economy*

Pajak yang masuk ke kas negara hendaknya lebih besar dibandingkan dengan biaya pemungutannya. Biaya pemungutan pajak hendaknya sekecil mungkin. Demikian pula dengan biaya pemenuhan kewajiban perpajakan dan beban yang dipikul oleh Wajib Pajak hendaknya juga sekecil mungkin.

Self Assessment System memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakannya secara mandiri. Kepercayaan yang diberikan pemerintah akan mudah dilalaikan atau disalahgunakan oleh Wajib Pajak tanpa adanya pengawasan yang baik. Sanksi yang tegas harus diterapkan bagi yang melanggar kewajiban perpajakan agar *Self Assessment System* dapat mencapai hasil yang optimal. Wajib Pajak diharapkan akan takut untuk mencoba

menyalahgunakan dengan sengaja atau melalaikan kewajiban perpajakannya karena adanya ancaman sanksi yang tegas.²²

Ketentuan mengenai pengenaan sanksi administrasi merupakan wujud *law enforcement* terhadap Wajib Pajak agar ketentuan perpajakan benar-benar dipastikan dilaksanakan sepenuhnya oleh Wajib Pajak. Sanksi administrasi adalah sanksi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena melakukan kesalahan administratif dengan tidak mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²³

1.7. SISTEMATIKA PENULISAN

Agar dapat dipahami secara komprehensif, maka tesis ini disusun dalam 5 (lima) bab yang berkesinambungan, dengan sistematika sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan mengenai latar belakang, pokok permasalahan, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, metode penelitian, kerangka teori dan sistematika penulisan.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini menguraikan mengenai pengertian pajak, fungsi pajak, syarat pemungutan pajak, asas pemungutan pajak, sistem pemungutan pajak, kepastian hukum dan keadilan, fungsi sanksi administrasi, serta kekhilafan dan kesalahan.

BAB III KEBIJAKAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI

Bab ini menguraikan mengenai sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan, dasar hukum pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, prosedur pengajuan dan penyelesaian permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, tata cara penyelesaian permohonan pengurangan atau penghapusan

²² M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 126.

²³ *Ibid.*, hal 265.

sanksi administrasi di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak, dan upaya hukum gugatan.

BAB IV ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN ATAS PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA KESALAHANNYA (TELAAH PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP)

Bab ini menganalisis apakah ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

BAB V PENUTUP

Bab ini mencakup kesimpulan yang dapat ditarik dari penelitian ini, dan saran-saran yang dapat diberikan.

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. PENGERTIAN PAJAK

Istilah pajak sudah sering didengar oleh kebanyakan orang, tetapi pemahaman dari kata pajak sendiri bisa bermacam-macam, umumnya semua pungutan dianggap sebagai pajak. Oleh karena itu, perlu disampaikan definisi pajak menurut beberapa ahli sebagai berikut:

a. Rochmat Soemitro:²⁴

"Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum."

b. Mansury:²⁵

"Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan untuk dibayar berdasarkan Undang-Undang yang merupakan pengalihan sumber daya dari masyarakat ke sektor publik untuk digunakan melakukan kegiatan pemerintah, guna mencapai sasaran sosial dan ekonomi bangsa."

c. N.J. Feldmann:²⁶

"Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terhutang kepada penguasa menurut norma-norma yang ditetapkan secara umum, tanpa adanya kontraprestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum."

d. Soeparman Soemahamidjaja:²⁷

"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."

²⁴ Rochmat Soemitro (2), *op.cit.*, hal 12.

²⁵ Mansury (2), *Pembahasan Mendalam Pajak Atas Penghasilan*, (Jakarta: YP4, 2000), hal 3.

²⁶ Tjip Ismail, *Materi Kuliah Hukum Pajak*, Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2009.

²⁷ Tjip Ismail, *op.cit.*

e. Tjip Ismail.²⁸

“Pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan Undang-Undang yang dapat dipaksakan dan diprioritaskan untuk membiayai pelayanan terhadap sektor pajak yang bersangkutan.”

Sebagaimana dicontohkan oleh Tjip Ismail, bahwa kontraprestasi langsung dapat dinikmati oleh Wajib Pajak selaku pembayar pajak melalui peningkatan pelayanan pajak. Misalnya dengan memperbaiki atau membangun Kantor Pelayanan Pajak Modern yang memiliki sarana dan prasarana memadai untuk memberikan kenyamanan bagi Wajib Pajak dalam melakukan kewajiban perpajakannya. Hal ini sudah dimulai sejak modernisasi perpajakan yang digulirkan pada tahun 2002 dengan memperkenalkan Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar.²⁹

Dari berbagai definisi pajak tersebut di atas, dapat disimpulkan ciri-ciri pajak sebagai berikut:³⁰

- a. Pajak merupakan iuran wajib rakyat kepada negara;
- b. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan Undang-Undang;
- c. Pembayaran pajak dapat dipaksakan;
- d. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi langsung secara individual yang diberikan oleh pemerintah;
- e. Pajak dipungut guna membiayai pengeluaran-pengeluaran umum.

2.2. FUNGSI PAJAK

Bila dicermati pendapat masyarakat tentang pajak, secara umum dapat disimpulkan bahwa masih banyak anggota masyarakat yang belum mengetahui atau memahami hakikat dan fungsi pajak, baik bagi kehidupan negara maupun kehidupan masyarakat sendiri. Pembayaran pajak umumnya dipandang sebagai suatu kewajiban satu arah kepada negara, lantaran ciri khas pajak adalah dapat dipaksakan kepada masyarakat, tanpa memperoleh imbal balik secara langsung.

²⁸ *Ibid*

²⁹ John Hutagaol, *Perpajakan: Isu-Isu Kontemporer*, (Jakarta: Graha Ilmu, 2007), hal 10.

³⁰ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2000), hal 11.

Pandangan yang kurang luas ini mengakibatkan pajak hanya dianggap sebagai beban. Padahal bila diteliti lebih jauh, pajak yang telah diterima negara juga menjadi hak masyarakat. Artinya, masyarakat memperoleh manfaat pajak dalam bentuk lain, yaitu melalui penyediaan berbagai barang dan jasa publik.³¹

Dari beberapa pengertian pajak yang telah disampaikan sebelumnya, secara teoritis dan praktis dapat dilihat bahwa pajak memiliki beberapa fungsi dalam kehidupan negara dan masyarakat, yaitu:³²

- a. Fungsi Budgeter
- b. Fungsi Regulerend
- c. Fungsi Distribusi
- d. Fungsi Demokrasi

Fungsi Budgeter

Untuk kelangsungan hidup negara, seluruh komponen pelaksana tugas-tugas negara, baik eksekutif, legislatif, maupun yudikatif harus dapat melaksanakan tugasnya dengan baik. Dengan demikian masyarakat dapat hidup tenang, nyaman, adil, makmur dan sejahtera. Terlebih lagi pemerintah mempunyai tugas utama yang bersentuhan langsung dengan kehidupan dan kebutuhan masyarakat banyak, yaitu menyediakan berbagai barang dan jasa publik (*public goods and services*), seperti jalan, jembatan, sekolah, sarana pendidikan, puskesmas, dan sebagainya.³³

Setiap tahun masing-masing instansi pemerintah menyusun rencana penyediaan barang dan jasa publik tersebut sesuai dengan sektor tugasnya. Rencana itu ada yang bersifat prioritas atau merupakan kelanjutan dari rencana yang telah dijalankan. Agar rencana tersebut dapat berjalan dengan baik, tentu harus didukung dana yang cukup. Di Indonesia, rencana penyediaan dana, terangkum dalam APBN setiap tahun.³⁴

³¹ The Indonesian Tax in Brief, *Tinjauan Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 2006), hal 70.

³² The Indonesian Tax in Brief, *op.cit.*, hal 71.

³³ *Ibid*, hal 71.

³⁴ *Ibid*, hal 71.

Oleh karena penyediaan dana ini menyangkut budgeter, sesuai dengan ketentuan yang berlaku, pelaksanaannya harus dibahas terlebih dahulu oleh pemerintah dengan DPR, kemudian disetujui oleh DPR. Dari uraian tersebut nyata bahwa melalui mekanisme anggaran negara akan terlihat pajak memiliki fungsi budgeter, yaitu sebagai sumber penerimaan negara bagi APBN untuk membiayai tugas-tugas negara.³⁵

Fungsi Regulerend

Pemerintah mempunyai kewenangan untuk mengatur segala sesuatu yang berada di dalam wilayahnya. Melalui pengaturan ini pemerintah dapat melaksanakan tugasnya, dalam rangka melayani masyarakat dan mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur. Pengaturan tersebut menyangkut seluruh kegiatan masyarakat dan negara, baik di bidang politik, ekonomi, sosial, budaya, pertahanan, dan keamanan.³⁶

Pajak mempunyai fungsi regulerend di berbagai aspek kegiatan, agar kegiatan tersebut dapat berjalan baik sesuai dengan tujuan yang diharapkan pemerintah. Misalnya untuk membangun dan mengembangkan suatu kawasan tertentu, dibutuhkan insentif di bidang perpajakan, sehingga investor mau menanamkan investasinya di sana.³⁷

Demikian juga untuk mendorong kegiatan ekspor, diberikan kemudahan dan keringanan pajak, sehingga mendorong dunia usaha melakukan ekspor. Dalam rangka meningkatkan daya beli masyarakat, dilakukan dengan menaikkan besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), sehingga masyarakat yang penghasilannya di bawah PTKP tidak dikenakan pajak. Beberapa contoh fungsi regulerend pajak tersebut di atas, bertujuan untuk menciptakan iklim yang kondusif di berbagai kegiatan yang dilakukan oleh masyarakat.³⁸

³⁵ *Ibid*, hal 71.

³⁶ *Ibid*, hal 72.

³⁷ *Ibid*, hal 72.

³⁸ *Ibid*, hal 72.

Fungsi Distribusi

Hal mendasar yang kadang terlupakan dari pandangan masyarakat adalah adanya fungsi distribusi dari pajak. Pajak yang dibayar oleh masyarakat sebagai penerimaan negara, manfaatnya tidak hanya dinikmati oleh masyarakat tertentu atau kelompok tertentu, melainkan dinikmati oleh seluruh masyarakat tanpa terkecuali. Ketika seseorang yang tinggal di Jakarta membayar pajak, maka hasilnya tidak hanya dinikmati oleh dirinya atau masyarakat Jakarta saja. Namun pembayaran pajak tersebut, hasilnya dapat dinikmati oleh masyarakat di seluruh Indonesia dengan adanya penyediaan barang dan jasa publik.³⁹

Fungsi Demokrasi

Di negara yang demokratis seperti Indonesia, keikutsertaan masyarakat dalam pengelolaan negara merupakan hal yang mutlak. Karena itu segala kegiatan negara dapat direncanakan dan diarahkan guna kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat. Sesuai dengan pengertian dan ciri khasnya, pajak merupakan salah satu perwujudan pelaksanaan demokrasi di suatu negara. Pajak berasal dari masyarakat, yaitu dibayar oleh masyarakat sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.⁴⁰

Pajak juga dibuat oleh rakyat melalui wakilnya di DPR dalam bentuk Undang-Undang Perpajakan. Di Indonesia, hal ini diamanatkan di dalam Pasal 23A Amandemen ketiga UUD 1945 yang menyatakan bahwa "Pajak dan pemungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang". Pajak yang dipungut tersebut digunakan untuk kepentingan seluruh rakyat melalui penyediaan barang dan jasa publik yang dibutuhkan masyarakat.⁴¹

³⁹ *Ibid*, hal 73.

⁴⁰ *Ibid*, hal 73.

⁴¹ *Ibid*, hal 73.

2.3. SYARAT PEMUNGUTAN PAJAK

Agar dapat mencapai keadilan dalam pemungutan pajak, maka pajak harus dipungut berdasarkan empat syarat tertentu. Keempat syarat tersebut adalah sebagai berikut:⁴²

a. Syarat Yuridis

Pemungutan pajak di negara hukum segala sesuatunya harus diatur dengan Undang-Undang. Di dalam Pasal 23A Amandemen ketiga UUD 1945 dinyatakan bahwa “Pajak dan pemungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Dengan demikian, hukum pajak harus dapat memberikan jaminan bagi tercapainya kepastian hukum dan keadilan. Jaminan ini diberikan kepada pihak-pihak yang berkaitan dengan pemungutan pajak, yaitu petugas pajak dan Wajib Pajak.⁴³

Dengan berpijak pada ketentuan Pasal 23A Amandemen ketiga UUD 1945, maka dari sisi hukum pengaturan pajak tidak boleh dilimpahkan kepada Undang-Undang dibawahnya. Namun dengan ditetapkannya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang merupakan pengganti TAP MPR Nomor III Tahun 2000, maka pengaturan pajak boleh dilimpahkan kepada Undang-Undang dibawahnya.⁴⁴

Sebagaimana dinyatakan di dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, bahwa jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan adalah sebagai berikut:⁴⁵

1. Undang-Undang Dasar 1945.
2. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang.
3. Peraturan Pemerintah.
4. Peraturan Presiden.
5. Peraturan Daerah.

⁴² Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1999), hal 37.

⁴³ Bohari, *op.cit.*, hal 37.

⁴⁴ *Ibid*, hal 37.

⁴⁵ *Ibid*, hal 37.

b. Syarat Ekonomis

Menurut syarat ekonomis, pemungutan pajak tidak boleh mengganggu keseimbangan kehidupan ekonomi. Di dalam syarat ekonomis, pajak yang dipungut oleh negara tidak boleh mengakibatkan terhambatnya kelancaran produksi dan perdagangan. Jadi keseimbangan dalam kehidupan ekonomi tidak boleh terganggu kerjanya, bahkan harus terus ditingkatkan.⁴⁶

c. Syarat Finansial

Menurut syarat finansial, pajak yang dipungut digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan. Agar pajak yang masuk ke kas negara lebih besar, maka biaya pemungutannya harus diupayakan sekecil-kecilnya. Dengan kata lain, biaya yang dikeluarkan untuk pemungutan pajak hendaknya lebih kecil daripada pajak yang masuk ke kas negara. Oleh karena itu, agar keengganan masyarakat dalam membayar pajak bisa diperkecil, maka pemungutan pajak harus dilakukan pada saat yang paling menguntungkan bagi Wajib Pajak, yaitu harus sedekat mungkin dengan saat diperolehnya penghasilan.⁴⁷

d. Syarat Rechtsfilosofis

Syarat ini mencoba memberikan jawaban atas pertanyaan "mengapa negara berwenang untuk memungut pajak dari warga negaranya." Dengan kata lain syarat ini hendak memberikan dasar pembenaran bagi negara untuk memungut pajak dari rakyatnya. Ada beberapa teori untuk memberikan dasar pembenaran bagi negara dalam memungut pajak. Teori-teori tersebut adalah sebagai berikut:⁴⁸

1. Teori Asuransi

Menurut teori ini, pajak diibaratkan sebagai suatu premi asuransi yang harus dibayar oleh setiap orang karena telah mendapatkan

⁴⁶ *Ibid*, hal 38.

⁴⁷ *Ibid*, hal 38.

⁴⁸ *Ibid*, hal 32.

perlindungan atas hak-haknya dari negara. Teori ini mengandung beberapa kelemahan sebagai berikut:⁴⁹

- Dalam hal terjadi kerugian, tidak ada ganti rugi dari negara;
- Tidak ada hubungan langsung antara jumlah pajak yang dibayar dengan jasa-jasa yang diberikan oleh negara karena pengertian pajak berbeda dengan pengertian premi.

2. Teori Kepentingan

Teori ini mengukur besarnya pajak sesuai dengan besarnya kepentingan yang dilindungi. Semakin besar kepentingan yang dilindungi, maka semakin besar pajak yang harus dibayar. Hal ini tidak sesuai dengan ciri-ciri pajak, karena pajak adalah suatu pembayaran yang tidak ada imbalannya secara langsung dapat ditunjuk. Teori ini mengandung beberapa kelemahan sebagai berikut:⁵⁰

- Tidak sesuai dengan kenyataan;
- Mengacaukan pengertian pajak dan retribusi.

3. Teori Bakti

Menurut teori ini, dasar pembenaran bagi negara dalam memungut pajak adalah karena negara sebagai perkumpulan individu mempunyai tugas untuk menyelenggarakan kepentingan umum. Oleh karena itu, timbul hak mutlak bagi negara untuk memungut pajak kepada rakyatnya. Sebagai tanda bakti kepada negara, rakyat mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Teori ini mengandung beberapa kelemahan sebagai berikut:⁵¹

- Negara merupakan lembaga yang bersifat otoriter;
- Mengabaikan rasa keadilan dalam pemungutan pajak.

⁴⁹ *Ibid*, hal 32.

⁵⁰ *Ibid*, hal 32.

⁵¹ *Ibid*, hal 33.

4. Teori Daya Pikul

Menurut teori ini, setiap orang wajib membayar pajak sesuai dengan daya pikul masing-masing. Kritik yang diajukan terhadap teori ini adalah bahwa teori ini sebenarnya bukan merupakan teori untuk memberikan dasar pembenaran bagi negara untuk memungut pajak, melainkan merupakan dasar untuk memungut pajak dengan seadil-adilnya.⁵²

2.4. ASAS PEMUNGUTAN PAJAK

Asas-asas pemungutan pajak harus diterapkan dalam suatu sistem perpajakan untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan. Ada empat asas pemungutan pajak yang disarankan oleh Adam Smith, yang dikenal dengan "*The Four Maxims*". Keempat asas pemungutan pajak tersebut adalah sebagai berikut:⁵³

a. *Asas Equality dan Equity*

Pemungutan pajak harus bersifat adil dan merata, yaitu harus seimbang dengan kemampuan untuk membayar pajak (*ability to pay*) dan sesuai dengan manfaat yang diterima di bawah perlindungan pemerintah. Setiap warga negara berpartisipasi dalam pembiayaan negara secara proporsional sesuai dengan kemampuannya masing-masing. Orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama.⁵⁴

b. *Asas Certainty*

Pemungutan pajak tidak boleh sewenang-wenang. Pemungutan pajak harus jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat serta mempunyai kepastian hukum. Kepastian hukum tersebut diantaranya mengenai subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, kapan pajak harus dibayar, berapa jumlah pajak yang harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya.⁵⁵

⁵² *Ibid*, hal 33.

⁵³ Rasin Tarigan, *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2005), hal 120.

⁵⁴ Rasin Tarigan, *op.cit.*, hal 120.

⁵⁵ *Ibid*, hal 120.

Menurut Mansury, kepastian hukum tersebut menyangkut empat hal pokok sebagai berikut:⁵⁶

1. Siapa yang harus dikenakan pajak;
2. Apa yang menjadi dasar pengenaan pajak;
3. Berapa jumlah pajak yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak;
4. Bagaimana cara membayar jumlah pajak yang terutang.

Dengan adanya kepastian hukum diharapkan dapat tercapai keadilan dalam pemungutan pajak. Penentuan subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan prosedur pajak yang berdasarkan keadilan itulah yang harus pasti dari semula.⁵⁷

c. *Asas Convenience*

Saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak menyulitkan bagi Wajib Pajak dan pada saat yang paling baik bagi Wajib Pajak, yaitu saat terdekat dengan diterimanya penghasilan atau keuntungan yang dikenakan pajak. Asas ini disebut juga dengan "*Pay As You Earn (PAYE)*".⁵⁸

d. *Asas Economy*

Pajak yang masuk ke kas negara hendaknya lebih besar dibandingkan dengan biaya pemungutannya. Biaya pemungutan pajak hendaknya sekecil mungkin. Demikian pula dengan biaya pemenuhan kewajiban perpajakan dan beban yang dipikul oleh Wajib Pajak hendaknya juga sekecil mungkin.⁵⁹

⁵⁶ Mansury (3), *Pajak Penghasilan Lanjutan*, (Jakarta: Ind-Hill-Co, 1996), hal 5.

⁵⁷ Mansury (3), *op.cit.*, hal 5.

⁵⁸ Rasin Tarigan, *op.cit.*, hal 120.

⁵⁹ *Ibid*, hal 120.

Selain asas-asas pemungutan pajak yang dikemukakan di atas, ada juga asas penting dalam pemungutan pajak yang belum disarankan oleh Adam Smith, tetapi menurut para pakar lainnya penting untuk diterapkan, yaitu:⁶⁰

a. Asas Pajak Dapat Tercapai (*Revenue Adequacy Principle*)

Jesse Burkhed seperti yang dikutip Mansury menyatakan bahwa asas ini dianggap oleh pemerintah sebagai asas terpenting karena berhubungan dengan penerimaan pajak. Apa gunanya memungut pajak dan bersusah payah memikirkan agar pajak dipungut secara adil dan tidak menghambat kegiatan perekonomian kalau penerimaan pajak yang dicapai tidak memadai. Asas ini penting dalam rangka mencapai rencana penerimaan pajak yang telah ditetapkan.⁶¹

b. Asas Netralitas (*Neutrality Principle*)

Asas netralitas bertujuan untuk menjaga agar pemungutan pajak tidak menghambat kemajuan ekonomi dan mengurangi efisiensi perekonomian nasional. Namun demikian, adakalanya pemungutan pajak dengan sengaja dipakai oleh pemerintah untuk mempengaruhi pola konsumsi masyarakat menuju pola hidup sederhana.⁶²

George R. Zodrow and Charles E. Mc Lure Jr. seperti yang dikutip oleh Mansury mengemukakan bahwa netralitas dapat dicapai dengan mengenakan pajak yang sama atas objek pajak yang sama. Dengan demikian, mengenakan pajak yang sama atas jumlah penghasilan yang sama adalah sejalan dengan asas keadilan dan asas netralitas.⁶³

2.5. SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK

Pemilihan sistem pemungutan pajak akan mempengaruhi optimalisasi penerimaan pajak bagi sebuah negara. Sistem pemungutan pajak yang dipakai di Indonesia saat ini adalah *Self Assessment System*. Dari asal katanya *Self Assessment* terdiri dari kata *self* yang artinya sendiri dan *to assess* yang artinya menilai atau menghitung. Dengan

⁶⁰ Mansury (3), *op.cit.*, hal 13.

⁶¹ *Ibid*, hal 13.

⁶² *Ibid*, hal 13.

⁶³ *Ibid*, hal 13.

demikian *Self Assessment* berarti menilai atau menghitung sendiri, dalam hal ini adalah kewajiban perpajakannya.⁶⁴

Self Assessment System adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. Wajib Pajak diberi kepercayaan penuh untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya. Dalam sistem ini Wajib Pajak harus aktif, sejak mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak sampai dengan menetapkan sendiri jumlah pajak yang terutang dalam satu tahun pajak melalui pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan.⁶⁵

Dalam *Self Assessment System*, Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan Wajib Pajak pada setiap akhir tahun pajak, pada hakikatnya merupakan alat pertanggungjawaban Wajib Pajak kepada pemerintah, atas kepercayaan yang telah diberikan kepadanya. Sistem ini dapat membangkitkan kesadaran Wajib Pajak untuk lebih berperan aktif dan patuh di dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.⁶⁶

Kepatuhan Wajib Pajak merupakan ukuran bahwa Wajib Pajak telah melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik. Indikasi adanya kepatuhan ini apabila Wajib Pajak telah menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan sendiri seluruh kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan yang berlaku. Pengawasan dan pelaksanaan penegakan hukum (*law enforcement*) menjadi hal yang esensial di dalam *Self Assessment System* agar sistem tersebut dapat berjalan lebih efektif.⁶⁷

Kepercayaan yang diberikan pemerintah akan mudah dilalaikan atau disalahgunakan oleh Wajib Pajak tanpa adanya pengawasan yang baik. Sanksi yang tegas harus diterapkan bagi yang melanggar kewajiban perpajakan agar *Self Assessment System* dapat mencapai hasil yang optimal. Wajib Pajak diharapkan akan takut untuk mencoba menyalahgunakan dengan sengaja atau melalaikan kewajiban perpajakannya karena adanya ancaman sanksi yang tegas. Pemberian

⁶⁴ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 144.

⁶⁵ *Ibid*, hal 145.

⁶⁶ Diaz Priantara, *op.cit.*, hal 23.

⁶⁷ *Ibid*, hal 23.

sanksi dapat menjadi upaya *law enforcement* agar ketentuan perpajakan benar-benar dipastikan dilaksanakan sepenuhnya oleh Wajib Pajak.⁶⁸

2.6. KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN

2.6.1. KEPASTIAN HUKUM

Kepastian hukum adalah suatu nilai. Sebagai suatu nilai, esensi dari kepastian hukum adalah masalah perlindungan dari tindakan sewenang-wenang. Nilai tersebut mempunyai hubungan yang erat dengan hukum tertulis. Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama hukum tertulis. Kepastian hukum merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi dalam penegakan hukum. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang.⁶⁹

Kepastian hukum ini menjadikan hukum sebagai institusi netral, dengan demikian isi hukum tidak ditafsirkan berat sebelah dan memihak. Setiap hukum tertulis harus dirumuskan secara eksplisit, cermat, tepat dan diwujudkan dalam bentuk Undang-Undang. Namun, kepastian hukum tidak saja memerlukan keabsahan Undang-Undang, tetapi juga menuntut isi Undang-Undang tersebut dapat dilaksanakan dengan kepastian, yaitu dapat diberlakukan.⁷⁰

Kepastian hukum bertujuan memberikan perlindungan kepada individu terhadap tindakan sewenang-wenang individu lainnya dan pemerintah. Kepastian hukum dikaitkan dengan apa yang diharapkan individu kepada pemerintah, termasuk kepercayaan akan konsistensi keputusan dan administrasi pemerintahan. Kepastian hukum itu harus menjadi nilai bagi setiap pihak dalam setiap sendi kehidupan.⁷¹

Kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan diperlukan untuk memberikan perlindungan kepada Wajib Pajak dari tindakan sewenang-wenang petugas pajak. Oleh karena itu kepastian hukum sangat terkait dengan kepercayaan Wajib Pajak kepada petugas pajak.⁷²

⁶⁸ *Ibid*, hal 126.

⁶⁹ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum*, (Yogyakarta: Maju, 1991), hal 145.

⁷⁰ Soetandyo Wignyosoebroto, *Menggagas Terwujudnya Peradilan yang Independen dengan Hakim Profesional yang Tidak Memihak*, (Jakarta: Buletin Komisi Yudisial Vol.I No.3), hal 16.

⁷¹ Soetandyo Wignyosoebroto, *op.cit.*, hal 16.

⁷² M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 146.

Kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan sangat tergantung pada susunan kata, susunan kalimat, penggunaan istilah dan pembakuan istilah. Dalam pembakuan istilah atau pemberian definisi harus diupayakan tidak terdapat celah (*loop holes*) yang dapat diartikan lain. Di samping itu juga harus diupayakan tidak memberikan definisi terlalu luas sehingga sulit dipahami dan menambah ketidakpastian hukum.⁷³

Dalam membuat Undang-Undang Perpajakan, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang tersebut jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda. Ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang Perpajakan juga tidak boleh memberikan keragu-raguan dan harus dapat diterapkan secara konsisten untuk keadaan yang sama secara terus-menerus.⁷⁴

Undang-Undang Perpajakan harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak menimbulkan peluang kepada siapa pun untuk memberikan penafsiran berbeda dengan yang dikehendaki oleh pembuat Undang-Undang. Karena tanpa kepastian hukum, maka keadilan tidak dapat dicapai.⁷⁵

Untuk memberikan kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan, perlu diperhatikan beberapa faktor, yaitu:⁷⁶

- a. Materi/obyek
- b. Subyek yang terkait
- c. Pendefinisian
- d. Penyempitan dan perluasan materi
- e. Penggunaan bahasa hukum dan istilah yang baku

Materi/Obyek

Materi/obyek harus diuraikan secara jelas dan tegas, tidak menimbulkan keragu-raguan serta tidak menimbulkan kesempatan kepada pihak mana pun untuk memberikan penafsiran lain. Penggunaan bahasa dan cara menguraikan mempunyai pengaruh yang sangat besar terhadap kejelasan dan kepastian hukum.

⁷³ Rochmat Soemito (4), *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, (Bandung: PT. Eresco, 1988), hal 6.

⁷⁴ Rochmat Soemito (4), *op.cit.*, hal 6.

⁷⁵ *Ibid*, hal 7.

⁷⁶ *Ibid*, hal 7.

Demikian juga penggunaan istilah yang sudah baku akan mempertinggi kejelasan dan kepastian hukum.⁷⁷

Subyek yang Terkait

Subyek yang terkait harus diuraikan secara jelas dan tegas dengan menyebutkan kualifikasinya, sifat, ciri, tempat, dan waktu. Subyek dan obyek harus didefinisikan sedemikian rupa sehingga tidak dapat ditafsirkan lain. Jika masih dapat ditafsirkan lain, mungkin akan terjadi bahwa subyek atau obyek yang tidak tercakup dalam definisi itu akan dapat dimasukkan di dalamnya. Hal ini akan berakibat bahwa sesuatu yang semula tidak dikenakan pajak, menjadi dikenakan pajak.⁷⁸

Pendefinisian

Dalam pendefinisian harus dijaga supaya tidak terdapat celah (*loop holes*) yang dapat diartikan lain. Pendefinisian harus dilakukan secara jelas agar lebih mudah dimengerti. Pendefinisian dapat dilakukan secara jelas bila di dalamnya tercakup unsur-unsur dan ciri-ciri dari hal yang akan didefinisikan. Di samping itu dalam pendefinisian juga harus diupayakan supaya tidak terlalu luas sehingga sulit dipahami dan mengurangi kepastian hukum.⁷⁹

Jika pendefinisian dilakukan secara tidak jelas, maka akan mengurangi kepastian hukum. Setiap orang akan berusaha untuk memberikan penafsiran menurut seleranya masing-masing dan menimbulkan kesimpangsiuran. Secara praktis para pelaksana akan memberikan penafsiran karena secara langsung harus menerapkan ketentuan tersebut. Mungkin juga para pelaksana di tempat lain akan memberikan penafsiran yang berbeda.⁸⁰

Sistematika pendefinisian mempunyai peranan yang sangat penting. Pendefinisian dapat dilakukan secara luas dan secara sempit, keduanya mempunyai konsekuensi masing-masing. Pendefinisian secara sempit, lebih memberikan kepastian hukum karena menggunakan cara yang tegas dan jelas.

⁷⁷ *Ibid*, hal 7.

⁷⁸ *Ibid*, hal 7.

⁷⁹ Rochmat Soemitro (1), *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2004), hal 22.

⁸⁰ Rochmat Soemitro (4), *op.cit.*, hal 9.

Dalam hal ini, yang termasuk dalam ruang lingkup Undang-Undang Perpajakan terbatas yang disebutkan saja, sedangkan yang tidak disebutkan secara positif, tidak tercakup dalam ruang lingkup Undang-Undang Perpajakan.⁸¹

Penyempitan dan Perluasan Materi

Penyempitan dan perluasan materi yang menjadi sasaran pajak harus dilakukan dengan ketentuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan kepastian hukum. Penyempitan dan perluasan materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari Undang-Undang Perpajakan atau dilakukan di dalam memori penjelasan.⁸²

Jika ketentuan semacam itu dimasukkan ke dalam memori penjelasan atau dituangkan ke dalam peraturan pemerintah, keputusan presiden atau keputusan menteri, maka penyempitan dan perluasan materi tersebut tidak mempunyai kekuatan hukum dan dapat mengurangi kepastian hukum. Apabila hal ini terjadi dalam praktek dan menjadi sengketa antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak, maka harus diputuskan oleh pengadilan.⁸³

Penggunaan Bahasa Hukum dan Istilah yang Baku

Kepastian hukum sangat ditentukan oleh penggunaan bahasa hukum yang tepat dan istilah yang baku. Bahasa hukum adalah bahasa Indonesia yang mempunyai sifat yang khas dan lazim digunakan oleh para ahli hukum. Bahasa hukum harus singkat, tegas, jelas, tidak mengandung keragu-raguan dan tidak mengandung arti ganda.⁸⁴

Karena bahasa hukum merupakan bahasa Indonesia, maka kepastian hukum juga banyak bergantung kepada penggunaan bahasa Indonesia yang baik dan benar. Penggunaan bahasa Indonesia harus tunduk kepada norma-norma bahasa Indonesia yang sudah baku. Jika di dalam bahasa hukum terdapat istilah yang sudah dibakukan, maka sebaiknya istilah tersebut digunakan di dalam

⁸¹ *Ibid*, hal 9.

⁸² *Ibid*, hal 10.

⁸³ *Ibid*, hal 10.

⁸⁴ *Ibid*, hal 10.

Undang-Undang Perpajakan. Istilah yang baku sebaiknya digunakan secara konsisten dan pasti.⁸⁵

Dalam pendefinisian, hendaknya digunakan istilah yang sama karena penggunaan istilah yang berlainan dan tidak konsisten, dapat menimbulkan ketidakpastian hukum. Dalam menyusun Undang-Undang Perpajakan, bahasa harus digunakan dengan hati-hati karena ketidakjelasan isi Undang-Undang Perpajakan dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan menimbulkan sengketa yang berkepanjangan.⁸⁶

2.6.2. KEADILAN

Menurut Hans Kelsen keadilan adalah suatu tatanan masyarakat yang mengatur hubungan timbal balik antar manusia dan memberikan perlindungan bagi mereka yang mencari kebenaran. Keadilan adalah tingkah laku manusia sesuai dengan tatanan masyarakat yang dipandang adil dan memuaskan semua orang.⁸⁷

Menurut Hans Kelsen, upaya untuk memuaskan keadilan bagi setiap orang sulit diwujudkan, karena itu penekanan keadilan difokuskan kepada pendapat mayoritas. Keadilan yang dirasakan oleh mayoritas penduduk dapat dipandang sebagai keadilan yang mewakili masyarakat secara umum.⁸⁸

Menurut John Rawls keadilan adalah sikap tak memihak untuk mewujudkan persamaan dan kewajaran. Keadilan adalah kewajaran, artinya setiap orang yang ingin mengembangkan kepentingannya harus mendapatkan kesempatan yang sama. Setiap orang berhak mendapatkan keadilan yang tidak dapat diganggu gugat oleh siapa pun. Upaya untuk mewujudkan kesejahteraan sosial tidak seharusnya merusak kehidupan individu dengan membatasi hak-hak dasar individu.⁸⁹

Ada yang memahani keadilan sebagai kebebasan, sebagai keadaan jiwa atau sikap dan sebagai kebenaran. Bagi yang mendasarkan keyakinannya dari segi kebebasan, keadilan adalah bagian mutlak dari hidup manusia yang memberikan kesempatan bagi manusia untuk dapat berkembang secara bebas. Bagi yang memahaminya sebagai

⁸⁵ *Ibid*, hal 10.

⁸⁶ *Ibid*, hal 12.

⁸⁷ Hans Kelsen, *What is Justice? Justice Law and Politics in the Mirror of Science*, (Los Angeles: University of California Press, 1957), hal 1.

⁸⁸ Hans Kelsen, *op.cit.*, hal 1.

⁸⁹ John Rawls, *A Theory of Justice*, (Massachusetts: Harvard University Press, 1995), hal 11.

keadaan jiwa atau sikap, keadilan bukanlah sesuatu yang dapat diubah secara logika atau penalaran, melainkan melibatkan keseluruhan pribadi seseorang. Selanjutnya bagi yang menekankan pada kebenaran, keadilan adalah suatu usaha untuk mendapatkan kebenaran dan bertindak adil artinya bertindak secara benar.⁹⁰

Aspek penting dalam keadilan adalah menghapuskan sisi-sisi perbedaan antara individu dengan golongan dan antara golongan yang satu dengan golongan yang lain. Keadilan sebagai sesuatu yang berimbang tidak harus selalu sama berat, tetapi juga harus ada harmonisasi antara bagian-bagian atau pihak-pihak sehingga membentuk suatu kesatuan yang harmonis. Keadilan adalah menempatkan sesuatu pada tempat yang benar, untuk itu diperlukan kearifan dari anggota masyarakat yang terlibat dalam pembuatan keputusan.⁹¹

Menurut Daniel Webster keadilan adalah kepentingan manusia yang paling luhur. Keadilan selalu dicari orang tanpa henti, diperjuangkan orang dengan gigih, dan dinantikan orang dengan penuh kepercayaan diri. Setiap orang akan menentang dengan sekeras-kerasnya apabila keadilan tidak diberikan.⁹²

Menurut Aristoteles keadilan adalah suatu kebijakan yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan ini merupakan ukuran tentang apa yang hak. Dalam hal ini orang harus mengendalikan diri tidak memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain, atau menolak apa yang seharusnya diberikan kepada orang lain.⁹³

Menurut Aristoteles hukum bertujuan untuk menciptakan keadilan. Sesuai dengan tujuan hukum itu, maka tujuan hukum pajak pun adalah untuk menciptakan keadilan. Dengan demikian, setiap ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang Perpajakan harus mencerminkan keadilan. Oleh karena itu, ketentuan tersebut harus dibuat dengan memperhatikan perkembangan yang terjadi di masyarakat dan harus dilandasi oleh tujuan yang jelas agar dapat diterapkan dengan adil. Ketentuan Undang-Undang Perpajakan harus jelas, lengkap, dapat diandalkan, tidak mudah berubah-ubah, tidak memungkinkan terjadinya penafsiran ganda, dan adil.⁹⁴

⁹⁰ John Rawls, *op.cit.*, hal 11.

⁹¹ Khairul Bayan, *Penegakan Keadilan di Indonesia*, (Jakarta: Ilmiah Publishers, 2004), hal 151.

⁹² Isa Sindian Djajadiningrat, *op.cit.*, hal 29.

⁹³ *Ibid*, hal 29.

⁹⁴ Sri Pudyatmoko (1), *op.cit.*, hal 133.

Keadilan ini harus senantiasa dipegang teguh, baik dalam peraturan perundang-undangan maupun dalam praktek sehari-hari. Setiap anggota masyarakat khususnya masyarakat yang tergolong sebagai Wajib Pajak menginginkan adanya keadilan dan kepastian hukum. Oleh karena itu diperlukan Undang-Undang Perpajakan yang memberikan keadilan dan kepastian hukum kepada Wajib Pajak. Kepastian hukum atas suatu Undang-Undang Perpajakan harus mencerminkan keadilan di dalam masyarakat.⁹⁵

Berkenaan dengan keadilan dalam pemungutan pajak, Musgrave berpendapat bahwa ada dua pendekatan dalam menentukan keadilan, yaitu:⁹⁶

- a. Prinsip Manfaat (*Benefit Principle*);
- b. Prinsip Kemampuan Membayar (*Ability to Pay Principle*).

Prinsip Manfaat

Pendekatan dengan prinsip manfaat menyatakan bahwa suatu sistem pemungutan pajak dikatakan adil apabila kontribusi yang diberikan oleh setiap Wajib Pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-jasa pemerintah. Berdasarkan prinsip ini, maka sistem pemungutan pajak yang benar-benar adil akan berbeda-beda tergantung pada struktur pengeluaran pemerintah.⁹⁷

Prinsip Kemampuan Membayar

Pendekatan dengan prinsip kemampuan membayar menyatakan bahwa perekonomian dan pembangunan memerlukan suatu jaminan penerimaan pajak tertentu, dan setiap Wajib Pajak diminta untuk ikut membiayai sesuai dengan kemampuannya. Dalam hal ini setiap Wajib Pajak harus menyumbang sesuai dengan kemampuannya masing-masing.⁹⁸

⁹⁵ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hal 157.

⁹⁶ Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, (Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1993), hal 223.

⁹⁷ Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *op.cit.*, hal 223.

⁹⁸ *Ibid*, hal 223.

Mansury membedakan keadilan dalam pemungutan pajak menjadi dua macam yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal adalah keadilan yang dicapai melalui pengenaan pajak yang sama atas penghasilan yang sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan. Sedangkan keadilan vertikal adalah keadilan yang dicapai melalui pengenaan pajak yang berbeda atas penghasilan yang berbeda. Semakin besar jumlah penghasilan seorang Wajib Pajak, maka semakin besar tarif pajak yang harus dikenakan atas penghasilan Wajib Pajak tersebut.⁹⁹

2.7. FUNGSI SANKSI ADMINISTRASI

Fungsi sanksi dalam hukum untuk memberi wibawa kepada hukum dan memaksa setiap orang untuk mematuhi hukum. Sanksi hukum harus dapat dipaksakan, karena hukum tanpa sanksi tidak dapat ditegakkan dengan baik. Hukum pajak memberikan kewajiban kepada para warga negara untuk ikut serta dalam pembiayaan negara, yang berguna bagi kesinambungan hidup negara. Oleh karena itu, sanksi memegang peranan yang sangat penting di dalam hukum pajak. Sanksi di dalam hukum pajak merupakan alat utama untuk memaksa seseorang mematuhi ketentuan Undang-Undang Perpajakan.¹⁰⁰

Pada umumnya Wajib Pajak enggan membayar pajak karena pajak tidak memberikan imbalan yang langsung dapat ditunjuk. Oleh karena itu, pemerintah harus memberikan penyuluhan kepada masyarakat untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Di samping itu, juga diperlukan adanya sanksi yang dapat digunakan untuk memaksa Wajib Pajak agar mematuhi ketentuan Undang-Undang Perpajakan. Sanksi diharapkan dapat memberikan dampak kepada peningkatan kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.¹⁰¹

Undang-Undang Perpajakan memuat ketentuan mengenai sanksi administrasi yang dapat dikenakan kepada Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan sebagaimana ditentukan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Sanksi administrasi sebagai upaya untuk memaksa Wajib Pajak agar mematuhi ketentuan-ketentuan yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban di bidang perpajakan.

⁹⁹ Mansury (3), *op.cit.*, hal 9.

¹⁰⁰ Rochmat Soemitro (4), *op.cit.*, hal 89.

¹⁰¹ *Ibid.*, hal 89.

Sekalipun sanksi administrasi sebagai upaya untuk memaksa Wajib Pajak, namun petugas pajak tidak boleh sewenang-wenang dalam menerapkannya.¹⁰²

Ketentuan mengenai pengenaan sanksi administrasi merupakan wujud *law enforcement* terhadap Wajib Pajak. Sanksi administrasi adalah sanksi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena melakukan kesalahan administratif dengan tidak mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sanksi administrasi selalu berupa “sejumlah uang”, baik suatu jumlah tetap atau suatu perkalian atau persentase dari jumlah pajak yang terutang. Sanksi administrasi dapat dibedakan menjadi tiga macam, yaitu sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan.¹⁰³

Dalam hal ini, yang mengenakan sanksi administrasi adalah petugas pajak yang telah diberi wewenang dan kewajiban untuk melaksanakan segala ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Namun demikian, dapat saja terjadi dalam praktek, bahwa sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak, disebabkan oleh ketidaktepatan petugas pajak sehingga membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan.¹⁰⁴

Penerapan sanksi administrasi akan lebih efektif jika imbangi dengan penyuluhan kepada Wajib Pajak. Hal ini dimaksudkan untuk meningkatkan pemahaman Wajib Pajak terhadap peraturan perpajakan dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Oleh karena itu, penyuluhan yang efektif kepada masyarakat sangat diperlukan, di samping adanya penerapan sanksi administrasi.¹⁰⁵

Penerapan sanksi administrasi yang cepat, tepat, dan tegas, akan memberikan pengaruh yang sangat besar terhadap kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Penerapan sanksi administrasi harus dilakukan dengan adil untuk menjamin adanya kepastian hukum dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan.¹⁰⁶

¹⁰² M. Djafar Saïdi, *op.cit.* hal 263.

¹⁰³ *Ibid*, hal 265.

¹⁰⁴ *Ibid*, hal 266.

¹⁰⁵ *Ibid*, hal 266.

¹⁰⁶ *Ibid*, hal 267.

Wajib Pajak mempunyai hak seluas-luasnya untuk mencari keadilan apabila dalam pengenaan sanksi administrasi merasa diperlakukan tidak adil. Hal ini dapat dilakukan melalui pengajuan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Di dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP diatur mengenai kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.¹⁰⁷

Apabila Wajib Pajak mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya, maka Wajib Pajak harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:¹⁰⁸

- a. 1 (satu) permohonan untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak;
- b. Permohonan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan memberikan alasan yang jelas dan meyakinkan untuk mendukung permohonannya;
- c. Permohonan harus disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar;
- d. Permohonan ditandatangani oleh Wajib Pajak, dan dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, maka harus dilampiri dengan surat kuasa khusus.
- e. Tidak melebihi jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterbitkan surat ketetapan pajak, kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

2.8. KEKHILAFAN DAN KESALAHAN

2.8.1. KEKHILAFAN

Kekhilafan menurut Rochmat Soemnitro adalah kesalahan yang dilakukan tidak dengan sengaja, melainkan terjadi karena pelakunya khilaf, kurang memperhatikan keadaan atau alpa. Misalnya: Wajib Pajak sedang berada di luar negeri atau sedang sakit keras, sehingga Wajib Pajak tersebut lupa untuk melaporkan Surat Pemberitahuan

¹⁰⁷ *Ibid*, hal 267.

¹⁰⁸ *Ibid*, hal 267.

(SPT) tepat pada waktunya. Sebagai akibatnya petugas pajak mengenakan sanksi administrasi atas keterlambatan pelaporan SPT tersebut. Sanksi administrasi itu dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahan yang disengaja.¹⁰⁹

Menurut Kamus Hukum kekhilafan berarti kealpaan, kelalaian, kurang mengindahkan, kurang memperhatikan, dan kurang hati-hati. Di dalam kekhilafan terdapat adanya faktor ketidakhati-hatian.¹¹⁰

2.8.2. KESALAHAN

Kesalahan menurut Rochmat Soemitro adalah perbuatan melanggar peraturan yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar. Misalnya: Wajib Pajak dengan sengaja dan secara sadar tidak menyetorkan pajak yang terutang tepat pada waktunya. Sebagai akibatnya petugas pajak mengenakan sanksi administrasi atas keterlambatan penyetoran pajak tersebut. Sanksi administrasi itu dikenakan karena kesalahan Wajib Pajak yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar.¹¹¹

Sengaja berarti kehendak yang disadari untuk melakukan perbuatan tertentu. Perbuatan yang dilakukan dengan sengaja berarti dilakukan secara sadar, dan akibat dari perbuatan tersebut memang dikehendaki. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, sengaja berarti dimaksudkan dan tidak secara kebetulan. Dengan sengaja berarti menghendaki dan mengetahui.¹¹²

¹⁰⁹ Rochmat Soemitro (3), *Asas dan Dasar Perpajakan 3*, (Bandung: PT. Eresco, 1989), hal 16.

¹¹⁰ Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Jakarta: PT. Rineka Cipta, 2002), hal 198.

¹¹¹ Rochmat Soemitro (3), *op.cit.*, hal 16.

¹¹² Andi Hanizah, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1994), hal 106.

BAB 3

KEBIJAKAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI

3.1. SANKSI ADMINISTRASI BERUPA BUNGA, DENDA, DAN KENAIKAN

Undang-Undang Perpajakan memuat ketentuan mengenai sanksi administrasi yang dapat dikenakan kepada Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan sebagaimana ditentukan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Sanksi administrasi sebagai upaya untuk memaksa Wajib Pajak agar mematuhi ketentuan-ketentuan yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban di bidang perpajakan. Sekalipun sanksi administrasi sebagai upaya untuk memaksa Wajib Pajak, namun petugas pajak tidak boleh sewenang-wenang dalam menerapkannya.¹¹³

Ketentuan mengenai pengenaan sanksi administrasi merupakan wujud *law enforcement* terhadap Wajib Pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik. Sanksi administrasi adalah sanksi yang dikenakan kepada Wajib Pajak yang melakukan kesalahan administratif karena tidak mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sanksi administrasi selalu berupa "sejumlah uang", baik suatu jumlah tetap atau suatu perkalian atau persentase dari jumlah pajak yang terutang.¹¹⁴

Sanksi administrasi dapat dibedakan menjadi tiga macam, yaitu sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan. Ketentuan tentang sanksi administrasi diatur di dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).¹¹⁵

3.1.1. Sanksi Administrasi Berupa Bunga

Sanksi administrasi berupa bunga adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena melakukan kesalahan administratif yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban pembayaran pajak. Misalnya: Wajib Pajak tidak atau kurang membayar pajak yang terutang, Wajib Pajak membayar pajak tetapi melewati batas

¹¹³ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 265.

¹¹⁴ *Ibid*, hal 265.

¹¹⁵ *Ibid*, hal 266.

waktu yang ditentukan. Sanksi administrasi berupa bunga adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak.¹¹⁶

Beberapa ketentuan di dalam UU KUP yang mengatur tentang sanksi administrasi berupa bunga antara lain:¹¹⁷

a. Pasal 8 ayat (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.

b. Pasal 8 ayat (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.

c. Pasal 9 ayat (2a):

Pembayaran atau penyetoran pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo pembayaran atau penyetoran pajak, dikenakan 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.

¹¹⁶ *Ibid*, hal 266.

¹¹⁷ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

d. Pasal 9 ayat (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.

e. Pasal 13 ayat (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.

f. Pasal 13 ayat (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.

g. Pasal 14 ayat (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.

h. Pasal 15 ayat (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.

i. Pasal 19 ayat (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 bayar, atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar itu dikenai 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.

j. Pasal 19 ayat (2):

Dalam hal Wajib Pajak diperbolehkan mengangsur atau menunda pembayaran pajak juga dikenai 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.

k. Pasal 19 ayat (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 dikenai 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.

3.1.2. Sanksi Administrasi Berupa Denda

Sanksi administrasi berupa denda adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena melakukan kesalahan administratif yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban pelaporan. Misalnya: Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan. Sanksi administrasi berupa denda adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak.¹¹⁸

Beberapa ketentuan di dalam UU KUP yang mengatur tentang sanksi administrasi berupa denda antara lain:¹¹⁹

a. Pasal 7 ayat (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 Rp 500.000 (lima ratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, Rp 100.000 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa lainnya, dan sebesar Rp 1.000.000 (satu juta rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan,

¹¹⁸ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 273.

¹¹⁹ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

serta sebesar Rp 100.000 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi.

b. Pasal 8 ayat (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.

c. Pasal 14 ayat (4):

Terhadap pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, huruf e, atau huruf f masing-masing, selain wajib menyetero pajak yang terutang, dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak.

3.1.3. Sanksi Administrasi Berupa Kenaikan

Sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena tidak membayar pajak yang terutang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan dimaksudkan agar Wajib Pajak tidak berupaya untuk melakukan penghindaran pembayaran pajak karena dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak.¹²⁰

¹²⁰ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 277.

Beberapa ketentuan di dalam UU KUP yang mengatur tentang sanksi administrasi berupa kenaikan antara lain:¹²¹

a. Pasal 8 ayat (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.

b. Pasal 13 ayat (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:

- (1) 50% (lima puluh persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu Tahun Pajak;
- (2) 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;
- (3) 100% (seratus persen) dari Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang tidak atau kurang dibayar.

c. 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

¹²¹ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

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.

d. Pasal 15 ayat (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.

e. Pasal 17 C ayat (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.

f. Pasal 17 D ayat (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).

Dari uraian di atas, secara garis besar dapat dibedakan antara sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan sebagai berikut:¹²²

- a. Bunga adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena melakukan kesalahan administratif yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban pembayaran pajak. Misalnya: Wajib Pajak tidak atau kurang membayar pajak yang terutang, Wajib Pajak membayar pajak tetapi melewati batas waktu yang ditentukan.

¹²² Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Ferpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*, (Jakarta: Kencana, 2006), hal 198.

- b. Denda adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena melakukan kesalahan administratif yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban pelaporan. Misalnya: Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.
- c. Kenaikan adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak karena tidak membayar pajak yang tertutang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan dimaksudkan agar Wajib Pajak tidak berupaya untuk melakukan penghindaran pembayaran pajak karena dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Sedangkan ketentuan mengenai sanksi pidana diatur di dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud di dalam Pasal tersebut bukan merupakan kesalahan administratif melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

3.2. DASAR HUKUM PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI

Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak untuk mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang tertutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.”¹²³

¹²³ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Sedangkan peraturan pelaksanaan mengenai pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.03/2008 tanggal 6 Pebruari 2008 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar, dan Pembatalan Hasil Pemeriksaan. Ketentuan mengenai persyaratan formal permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi diatur di dalam Pasal 3 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.03/2008 tanggal 6 Pebruari 2008.¹²⁴

Berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut beserta peraturan pelaksanaannya, masih dimungkinkan bagi Wajib Pajak untuk mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.¹²⁵

Kekhilafan menurut Rochmat Soemitro adalah kesalahan yang dilakukan tidak dengan sengaja, melainkan terjadi karena pelakunya khilaf, kurang memperhatikan keadaan atau alpa. Misalnya: Wajib Pajak sedang berada di luar negeri atau sedang sakit keras, sehingga Wajib Pajak tersebut lupa untuk melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) tepat pada waktunya. Sebagai akibatnya petugas pajak mengenakan sanksi administrasi atas keterlambatan pelaporan SPT tersebut. Sanksi administrasi itu dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahan yang disengaja. Menurut Kamus Hukum kekhilafan berarti kealpaan, kelalaian, kurang mengindahkan, kurang memperhatikan, dan kurang hati-hati.¹²⁶

Sedangkan kesalahan menurut Rochmat Soemitro adalah perbuatan melanggar peraturan yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar. Misalnya: Wajib Pajak dengan sengaja dan secara sadar tidak menyetorkan pajak yang terutang tepat pada waktunya. Sebagai akibatnya petugas pajak mengenakan sanksi administrasi atas

¹²⁴ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.03/2008 tanggal 6 Pebruari 2008 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar, dan Pembatalan Hasil Pemeriksaan.

¹²⁵ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 265.

¹²⁶ Rochmat Soemitro (3), *op.cit.*, hal 16.

keterlambatan penyeteroran pajak tersebut. Sanksi administrasi itu dikenakan karena kesalahan Wajib Pajak yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar.¹²⁷

Beberapa ketentuan di dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang memungkinkan untuk dilakukannya pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, antara lain:¹²⁸

a. Pasal 16 ayat (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.

b. Pasal 36 ayat (1) huruf a:

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat 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.

c. Pasal 36 ayat (1) huruf b:

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar.

¹²⁷ *Ibid*, hal 16.

¹²⁸ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

d. Pasal 36 ayat (1) huruf c:

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat mengurangi atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar.

e. Pasal 36 ayat (1) huruf d:

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa:

- (1) Penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan;
- (2) Pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.

Pada Pasal 16 UU KUP yang dapat memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak adalah Direktorat Jenderal Pajak, karena dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak mempunyai kewenangan untuk membetulkan surat ketetapan pajak yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis atau kesalahan hitung. Sedangkan pada Pasal 36 UU KUP yang dapat memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak adalah Pengadilan Pajak. Hal ini disebabkan apabila Wajib Pajak merasa tidak puas atas keputusan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak, maka Wajib Pajak dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak.

Beberapa ketentuan di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.03/2008 tanggal 6 Pebruari 2008 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar, dan Pembatalan Hasil Pemeriksaan, yang merupakan peraturan pelaksanaan mengenai pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi diantaranya sebagai berikut:¹²⁹

a. Pasal 1:

Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan Wajib Pajak dapat :

1. Mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi;

¹²⁹ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.03/2008 tanggal 6 Pebruari 2008 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar, dan Pembatalan Hasil Pemeriksaan.

2. Mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak yang tidak benar; dan/atau
3. Membatalkan hasil pemeriksaan atau surat ketetapan pajak hasil pemeriksaan yang penerbitannya tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau tanpa dilakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.

b. Pasal 2 ayat (1):

Sanksi administrasi yang dapat dikurangkan atau dihapuskan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 meliputi sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan/atau kenaikan yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahan Wajib Pajak.

c. Pasal 2 ayat (2):

Sanksi administrasi yang dapat dikurangkan atau dihapuskan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi sanksi administrasi yang tercantum dalam:

1. Surat Tagihan Pajak;
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; atau
3. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

d. Pasal 2 ayat (3):

Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf b atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c, hanya dapat dilakukan dalam hal surat ketetapan pajak tersebut:

1. Tidak diajukan keberatan;
2. Diajukan keberatan, tetapi telah dicabut oleh Wajib Pajak;

3. Diajukan keberatan, tetapi tidak dipertimbangkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (4) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

e. Pasal 3 ayat (1):

Permohonan untuk memperoleh pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. 1 (satu) permohonan untuk 1 (satu) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
2. Permohonan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan memberikan alasan yang mendukung permohonannya;
3. Permohonan harus disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar;
4. Permohonan ditandatangani oleh Wajib Pajak, dan dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, maka harus dilampiri dengan surat kuasa khusus.

f. Pasal 3 ayat (2):

Permohonan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), tidak dapat dipertimbangkan.

g. Pasal 6 ayat (1):

Permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak paling banyak 2 (dua) kali.

h. Pasal 6 ayat (2):

Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan kedua, permohonan tersebut harus diajukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal keputusan Direktur Jenderal Pajak atas permohonan yang pertama dikirim.

i. Pasal 7 ayat (1):

Direktur Jenderal Pajak harus memberi keputusan atas permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal diterimanya permohonan Wajib Pajak.

j. Pasal 7 ayat (2):

Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak dianggap dikabulkan dan Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan keputusan sesuai dengan permohonan yang diajukan.

k. Pasal 8 ayat (1):

Keputusan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) dapat berupa mengabulkan sebagian atau seluruhnya, atau menolak permohonan Wajib Pajak.

l. Pasal 8 ayat (2):

Wajib Pajak dapat meminta secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak mengenai alasan yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

m. Pasal 8 ayat (3):

Direktur Jenderal Pajak harus memberikan keterangan secara tertulis atas permintaan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2).

3.3. PROSEDUR PENGAJUAN DAN PENYELESAIAN PERMOHONAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-01/PJ.07/2007 tanggal 8 Oktober 2007 tentang "Prosedur Pengajuan dan Penyelesaian Permohonan Pembetulan Ketetapan Pajak, Keberatan, Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, dan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang Tidak Benar", pada Bab III mengatur tentang "Prosedur Pengajuan dan Penyelesaian Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi" yang dapat diuraikan sebagai berikut:

a. Pasal 11:

Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan Wajib Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang dikenakan karena adanya kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahan Wajib Pajak.

b. Pasal 12:

Surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Hanya boleh diajukan oleh Wajib Pajak yang tidak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajaknya;
2. Diajukan atas suatu Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
3. Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
4. Disertai dengan alasan-alasan yang jelas;

5. Diajukan paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat ketetapan pajak, kecuali karena keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak (*force majeure*) yang harus disertai bukti pendukung adanya keadaan luar biasa tersebut;
6. Dilampiri dengan surat kuasa khusus, dalam hal surat permohonan ditandatangani bukan oleh Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 32 Undang-Undang KUP.

c. Pasal 13 ayat(1):

Surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi Wajib Pajak disampaikan secara langsung ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat Wajib Pajak terdaftar atau melalui pos tercatat.

d. Pasal 13 ayat(2):

Tanggal penerimaan surat yang dijadikan dasar untuk memproses surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi adalah:

1. Tanggal terima surat Wajib Pajak, dalam hal surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi disampaikan secara langsung oleh Wajib Pajak ke KPP;
2. Tanggal stempel pos tercatat, dalam hal surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi disampaikan melalui pos tercatat.

e. Pasal 14 ayat(1):

Dalam proses penyelesaian permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, Wajib Pajak wajib memberikan penjelasan dan/atau pembuktian disertai dengan dokumen/bukti dan buku-buku pendukung baik dalam bentuk *hard copy* maupun *soft copy* sesuai surat permintaan dari unit kantor Direktorat

Jenderal Pajak yang menyelesaikan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi.

f. Pasal 14 ayat (2):

Paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak tanggal surat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Wajib Pajak wajib memberikan penjelasan dan/atau pembuktian disertai dengan dokumen/bukti dan buku-buku pendukung.

g. Pasal 14 ayat (3):

Setelah 5 (lima) hari kerja sejak batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) Wajib Pajak belum memberikan penjelasan dan/atau pembuktian, maka Wajib Pajak dapat diminta kembali untuk memberikan penjelasan dan/atau pembuktian yang kedua disertai dengan dokumen/bukti dan buku-buku pendukung.

h. Pasal 14 ayat (4):

Paling lama 10 (sepuluh) hari kerja sejak tanggal surat permintaan penjelasan dan/atau pembuktian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) Wajib Pajak wajib memberikan penjelasan dan/atau pembuktian.

i. Pasal 14 ayat (5):

Dalam hal masih diperlukan, Wajib Pajak dapat diminta memberikan penjelasan dan/atau pembuktian tambahan, yang wajib ditanggapi oleh Wajib Pajak paling lama 10 (sepuluh) hari kerja sejak tanggal surat permintaan penjelasan dan/atau pembuktian tambahan.

j. Pasal 14 ayat (6):

Dalam hal Wajib Pajak tidak memberikan penjelasan dan/atau pembuktian tentang dasar perhitungan yang disertai dengan

dokumen/bukti dan buku-buku pendukung baik dalam bentuk *hard copy* maupun *soft copy* sesuai surat permintaan, maka permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi akan diproses berdasarkan data yang ada.

k. Pasal 15 ayat(1):

Wajib Pajak dapat dipanggil untuk melakukan pembahasan sengketa perpajakan dan wajib menandatangani Berita Acara Pembahasan Sengketa Perpajakan.

l. Pasal 15 ayat(2):

Berdasarkan hasil pembahasan sengketa perpajakan, kepada Wajib Pajak akan dikirimkan Surat Pemberitahuan Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi untuk ditanggapi.

m. Pasal 15 ayat(3):

Wajib Pajak dapat memberikan tanggapan tertulis atas Surat Pemberitahuan Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dalam jangka waktu 10 (sepuluh) hari kerja sejak tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan/atau dapat menghadiri undangan pembahasan akhir pada waktu yang ditentukan dalam Surat Pemberitahuan Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.

n. Pasal 15 ayat(4):

Hasil pembahasan akhir akan dituangkan dalam Berita Acara Pembahasan Akhir dan Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dapat disampaikan langsung kepada Wajib Pajak pada pembahasan akhir atau

dikirimkan sebagai lampiran Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.

o. Pasal 15 ayat(5):

Dalam hal Wajib Pajak tidak menghadiri undangan pembahasan akhir, Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi akan dikirimkan sebagai lampiran Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.

3.4. TATA CARA PENYELESAIAN PERMOHONAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI DI KANTOR WILAYAH DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

Pada Lampiran I Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2008 tanggal 3 Maret 2008 tentang "Perubahan Kesembilan atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-297/PJ/2002 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak" ditegaskan bahwa penyelesaian permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, menjadi wewenang Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak.

Tata cara penyelesaian permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak adalah sebagai berikut:¹³⁰

- a. Kantor Pelayanan Pajak (KPP) menyampaikan berkas-berkas permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi ke Kantor Wilayah. Berkas-berkas tersebut terdiri dari: Surat Pengantar, surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dari Wajib Pajak, Lembar Pengawasan Arus Dokumen (LPAD), lembar isian surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, pemberitahuan surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi memenuhi persyaratan formal, lembar penelitian kelengkapan berkas, lembar pengawasan penelitian berkas pengurangan atau

¹³⁰ Robert Pakpahan, *Standard Operating Procedures: Tata Cara Penyelesaian Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi di Kanwil*, (Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak), 13 Maret 2008.

penghapusan sanksi administrasi, fotokopi Laporan Pemeriksaan Pajak dan Kertas Kerja Pemeriksaan.

- b. Kepala Bidang Keberatan dan Banding menerima berkas dalam point 1 yang telah didisposisi oleh Kepala Kantor Wilayah dan memberikan disposisi kepada Kepala Seksi Keberatan dan Banding untuk memprosesnya.
- c. Kepala Seksi Keberatan dan Banding meneliti berkas permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dan menugaskan Pelaksana Seksi Keberatan dan Banding untuk membuat Surat Pemberitahuan Penerimaan Berkas. Surat tersebut dikirim ke KPP setelah ditandatangani oleh Kepala Kantor Wilayah.
- d. Kepala Bidang Keberatan dan Banding menentukan nama-nama dalam Tim Peneliti, dan menugaskan Kepala Seksi Keberatan dan Banding untuk membuat Surat Tugas.
- e. Tim Peneliti sesuai dengan Surat Tugasnya melakukan penelitian terhadap permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dengan prosedur sebagai berikut:
 1. Peneliti mencatat setiap tahapan penelitian pada Lembar Pengawasan Penelitian Berkas Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 2. Pembuatan analisis dan permintaan penjelasan dan/atau pembuktian:
 - (a) Peneliti membuat analisis dan membuat matrik sengketa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi.
 - (b) Apabila dibutuhkan, peneliti dapat meminta penjelasan dan/atau pembuktian kepada Wajib Pajak dengan membuat surat permintaan penjelasan dan/atau pembuktian.
 - (c) Apabila dalam jangka waktu yang telah ditentukan Wajib Pajak tidak memberikan respon, maka peneliti dapat membuat surat permintaan kedua.
 - (d) Dalam hal masih diperlukan tambahan penjelasan dan/atau pembuktian, peneliti dapat membuat surat permintaan penjelasan dan/atau pembuktian tambahan kepada Wajib Pajak.
 - (e) Dalam hal Wajib Pajak tidak memberikan respon dalam jangka waktu yang ditentukan dalam surat permintaan kedua atau surat permintaan penjelasan dan/atau pembuktian tambahan, maka

- peneliti membuat Berita Acara Tidak Memberikan Penjelasan dan/atau Pembuktian.
3. Pembahasan sengketa perpajakan:
 - (a) Peneliti membuat undangan pembahasan sengketa perpajakan kepada Wajib Pajak atau pemeriksa atau pihak lain untuk melakukan pembahasan sengketa perpajakan.
 - (b) Peneliti membuat Berita Acara Pembahasan Sengketa Perpajakan, yang ditandatangani oleh pihak-pihak yang hadir dalam pembahasan.
 4. Pembuatan Kertas Kerja Penelitian dan Laporan Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi:
 - (a) Peneliti membuat Kertas Kerja Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 - (b) Peneliti membuat Laporan Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 5. Pengiriman Surat Pemberitahuan Hasil Penelitian dan Pembahasan Akhir:
 - (a) Peneliti membuat Surat Pemberitahuan Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Permintaan Tanggapan dan Undangan Menghadiri Pembahasan Akhir, Pemberitahuan Daftar Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Tanggapan Hasil Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 - (b) Setelah meneliti tanggapan tertulis dari Wajib Pajak, peneliti dapat melakukan pembahasan akhir.
 - (c) Peneliti membuat Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 - (d) Apabila Wajib Pajak tidak hadir dan tidak memberikan tanggapan tertulis, peneliti membuat Berita Acara Ketidakhadiran Wajib Pajak dan Tidak Memberikan Tanggapan Tertulis dan membuat Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.

- (e) Apabila Wajib Pajak hadir tetapi tidak memberikan tanggapan tertulis atau Wajib Pajak tidak hadir tetapi memberikan tanggapan tertulis, peneliti membuat Berita Acara Memberikan/Tidak Memberikan Tanggapan Tertulis dan Kehadiran/Ketidakhadiran Wajib Pajak dan membuat Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 - (f) Menyampaikan Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi kepada Wajib Pajak. Apabila Wajib Pajak tidak hadir, Daftar Hasil Akhir Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi akan dikirim sebagai lampiran Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
6. Membuat Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, sebanyak 3 (tiga) rangkap sebagai berikut:
- (a) Lembar ke-1 untuk Wajib Pajak.
 - (b) Lembar ke-2 untuk Kantor Pelayanan Pajak.
 - (c) Lembar ke-3 untuk arsip.
- f. Kepala Kantor Wilayah menyetujui dan menandatangani Laporan Penelitian Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi.
 - g. Pelaksana Seksi Keberatan dan Banding menatausahakan dan mengirimkan Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi ke Wajib Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak melalui Bagian Umum.
 - h. Proses selesai.

3.5. UPAYA HUKUM GUGATAN

Atas Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi tidak dapat diajukan banding karena Wajib Pajak tidak mempunyai hak keberatan. Namun atas Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, dapat diajukan gugatan ke pengadilan pajak. Yang dimaksud dengan gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan

pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.¹³¹

Dengan demikian, gugatan dapat diajukan oleh Wajib Pajak sebagaimana diatur di dalam Pasal 23 ayat (2) huruf d Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang menyatakan bahwa:¹³²

Gugatan Wajib Pajak terhadap Keputusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 yang berkaitan dengan Surat Tagihan Pajak, hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.

Syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam pengajuan gugatan adalah sebagai berikut:¹³³

- a. Gugatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
- b. Jangka waktu pengajuan gugatan terhadap Keputusan adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat. Jangka waktu ini tidak mengikat, apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat, maka perpanjangan jangka waktu yang dapat dilakukan adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat.
- c. Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) surat gugatan.

¹³¹ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 102.

¹³² Pasal 23 ayat (2) huruf d Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

¹³³ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 103.

BAB 4

ANALISIS KEPASTIAN HUKUM DAN KEADILAN ATAS PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA KESALAHANNYA (TELAAH PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP)

4.1. APAKAH KETENTUAN PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP TENTANG PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA KESALAHANNYA DAPAT MEMBERIKAN KEPASTIAN HUKUM KEPADA WAJIB PAJAK

Kekhilafan menurut Rochmat Soemitro adalah kesalahan yang dilakukan tidak dengan sengaja, melainkan terjadi karena pelakunya khilaf, kurang memperhatikan keadaan atau alpa. Misalnya: Wajib Pajak sedang berada di luar negeri atau sedang sakit keras, sehingga Wajib Pajak tersebut lupa untuk melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) tepat pada waktunya. Sebagai akibatnya petugas pajak mengenakan sanksi administrasi atas keterlambatan pelaporan SPT tersebut. Sanksi administrasi itu dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahan yang disengaja. Menurut Kamus Hukum kekhilafan berarti kealpaan, kelalaian, kurang mengindahkan, kurang memperhatikan, dan kurang hati-hati.¹³⁴

Sedangkan kesalahan menurut Rochmat Soemitro adalah perbuatan melanggar peraturan yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar. Misalnya: Wajib Pajak dengan sengaja dan secara sadar tidak menyetorkan pajak yang terutang tepat pada waktunya. Sebagai akibatnya petugas pajak mengenakan sanksi administrasi atas keterlambatan penyetoran pajak tersebut. Sanksi administrasi itu dikenakan karena kesalahan Wajib Pajak yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar.¹³⁵

¹³⁴ Rochmat Soemitro (3), *op.cit.*, hal 16.

¹³⁵ *Ibid*, hal 16.

Kepastian hukum adalah suatu nilai. Sebagai suatu nilai, esensi dari kepastian hukum adalah masalah perlindungan dari tindakan sewenang-wenang. Nilai tersebut mempunyai hubungan yang erat dengan hukum tertulis. Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama hukum tertulis. Kepastian hukum merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi dalam penegakan hukum. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang.¹³⁶

Kepastian hukum ini menjadikan hukum sebagai institusi netral, dengan demikian isi hukum tidak ditafsirkan berat sebelah dan memihak. Setiap hukum tertulis harus dirumuskan secara eksplisit, cermat, tepat dan diwujudkan dalam bentuk Undang-Undang. Namun, kepastian hukum tidak saja memerlukan keabsahan Undang-Undang, tetapi juga menuntut isi Undang-Undang tersebut dapat dilaksanakan dengan kepastian, yaitu dapat diberlakukan.¹³⁷

Kepastian hukum bertujuan memberikan perlindungan kepada individu terhadap tindakan sewenang-wenang individu lainnya dan pemerintah. Kepastian hukum dikaitkan dengan apa yang diharapkan individu kepada pemerintah, termasuk kepercayaan akan konsistensi keputusan dan administrasi pemerintahan. Kepastian hukum itu harus menjadi nilai bagi setiap pihak dalam setiap sendi kehidupan.¹³⁸

Kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan diperlukan untuk memberikan perlindungan kepada Wajib Pajak dari tindakan sewenang-wenang petugas pajak. Oleh karena itu kepastian hukum sangat terkait dengan kepercayaan Wajib Pajak kepada petugas pajak. Pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak berperan untuk mengaktualisasikan tujuan tersebut. Bahkan Direktorat Jenderal Pajak mempunyai peranan untuk menjalankan dan menegakkannya, karena Direktorat Jenderal Pajak harus melaksanakan tanggungjawabnya sesuai dengan ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang Perpajakan.¹³⁹

¹³⁶ Sudikno Mertokusumo, *op.cit.*, hal 145.

¹³⁷ Soetandyo Wignyosoebroto, *op.cit.*, hal 16.

¹³⁸ *Ibid*, hal 16.

¹³⁹ M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 146.

Kepastian hukum sangat diperlukan di dalam *Self Assessment System* demi terwujudnya kepatuhan dan ketertiban Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. *Self Assessment System* dapat berjalan dengan baik jika ada jaminan kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan. Kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang merupakan kewenangan Direktorat Jenderal Pajak adalah salah satu bentuk kepastian hukum bagi Wajib Pajak.¹⁴⁰

Dengan demikian Undang-Undang Perpajakan harus memiliki aspek kepastian hukum dan harus memenuhi kebutuhan akan keadilan. Ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang Perpajakan tidak hanya harus dapat diterapkan, tetapi kandungan isinya juga harus dapat diterima masyarakat.¹⁴¹

Dengan adanya kepastian hukum, maka Undang-Undang Perpajakan tidak ditafsirkan berat sebelah dan memihak, sehingga tidak menguntungkan pihak yang satu dan merugikan pihak yang lain. Setiap ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan harus dirumuskan secara eksplisit, cermat, dan tepat. Kepastian hukum menuntut isi Undang-Undang Perpajakan dapat dilaksanakan dengan pasti dan tidak ada keragu-raguan.¹⁴²

Tidak adanya kepastian hukum berakibat berkurangnya kemampuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan keadilan kepada Wajib Pajak. Akibat dari tidak adanya kepastian hukum ini sering kali tidak ditanggapi dengan upaya untuk mengatasinya. Meskipun telah disadari dampaknya, namun masih banyak pakar yang berpendapat bahwa tidak adanya kepastian hukum bukan merupakan kekurangan yang mematikan dalam bekerjanya sistem perpajakan secara keseluruhan.¹⁴³

Pendapat ini tentu saja tidak benar karena tanpa adanya kepastian hukum dalam suatu Undang-Undang Perpajakan akan menimbulkan keraguan dan kebingungan bagi para Wajib Pajak. Oleh karena itu, Undang-Undang Perpajakan harus jelas agar sedapat mungkin tidak menimbulkan keraguan dan kebingungan. Pasal-Pasal di dalam Undang-

¹⁴⁰ *Ibid*, hal 145.

¹⁴¹ Sri Pudyatmoko (2), *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hal 134.

¹⁴² M. Djafar Saidi, *op.cit.*, hal 146.

¹⁴³ Sri Pudyatmoko (2), *op.cit.*, hal 134.

Undang-Undang Perpajakan harus sinkron dengan Penjelasan, karena ketidaksinkronan dapat menimbulkan kerancuan dan ketidakpastian hukum.¹⁴⁴

Undang-Undang Perpajakan harus lengkap. Ini berarti bahwa semua hal yang perlu diatur harus dicakup di dalam Undang-Undang Perpajakan tersebut. Undang-Undang Perpajakan yang tidak lengkap tentu akan menimbulkan masalah. Jika ada sesuatu yang tidak diatur di dalam Undang-Undang Perpajakan, apakah berarti bahwa hal itu tidak dilarang untuk dilakukan. Jangan sampai tidak lengkapnya Undang-Undang Perpajakan akan memberatkan kewajiban atau membatasi hak Wajib Pajak, karena tidak dapat dipastikan apakah sesuatu itu dapat dilakukan atau tidak.¹⁴⁵

Undang-Undang Perpajakan juga harus dapat diandalkan. Undang-Undang Perpajakan yang sering kali diubah dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan kebingungan, baik bagi petugas pajak maupun bagi Wajib Pajak. Oleh karena itu, para pembuat Undang-Undang Perpajakan harus memikirkan segala sesuatunya dengan hati-hati sebelum memberlakukan Undang-Undang tersebut. Jangan sampai Undang-Undang Perpajakan yang baru saja ditetapkan tidak lama kemudian sudah diubah lagi dengan Undang-Undang Perpajakan yang baru.¹⁴⁶

Selain itu, Undang-Undang Perpajakan yang baik tidak boleh memiliki celah (*loop holes*) yang dapat menimbulkan berbagai penafsiran. Hal ini sangat berkaitan dengan kriteria sebelumnya, yaitu Undang-Undang Perpajakan yang ditetapkan harus jelas untuk mempermudah pelaksanaannya. Oleh karena itu, para pembuat Undang-Undang Perpajakan wajib membuat Penjelasan dari setiap Pasal secara lengkap dan memadai.¹⁴⁷

Untuk memberikan suatu kepastian hukum, maka terhadap sesuatu yang perlu diberikan penafsiran, sebaiknya diberikan penafsiran secara otentik. Artinya penafsiran tersebut dilakukan oleh pembuat Undang-Undang Perpajakan dan dimuat di dalam Undang-Undang Perpajakan yang bersangkutan, biasanya dalam bentuk pengertian umum atau Penjelasan Pasal. Apabila hal ini tidak dilakukan,

¹⁴⁴ *Ibid.*, hal 134.

¹⁴⁵ *Ibid.*, hal 135.

¹⁴⁶ *Ibid.*, hal 135.

¹⁴⁷ *Ibid.*, hal 135.

maka dalam pelaksanaan Undang-Undang Perpajakan, para pelaksana akan memberikan penafsiran sendiri.¹⁴⁸

Suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan ada kalanya tidak dapat dimengerti secara jelas, sehingga perlu upaya penafsiran untuk menerobos ketidakjelasan tersebut. Ketidakjelasan suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan bisa disebabkan oleh adanya kesenjangan antara ketentuan tersebut yang sifatnya tertulis dengan pemahaman Wajib Pajak. Namun ketidakjelasan tersebut bisa juga disebabkan oleh adanya ketentuan yang memang tidak dapat dimengerti atau bahkan mempunyai bermacam-macam pengertian menurut tata bahasa yang dibaca oleh pembaca ketentuan tersebut.¹⁴⁹

Ada kalanya untuk melaksanakan suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan, para pelaksana di Direktorat Jenderal Pajak harus memberikan penafsiran atas ketentuan tersebut. Hal ini disebabkan ketentuan tersebut tidak jelas dan Undang-Undang Perpajakan tidak memberikan penafsiran secara otentik.¹⁵⁰

Penafsiran yang dilakukan oleh para pelaksana di Direktorat Jenderal Pajak tersebut tidak mengikat dan masih dapat dijadikan sengketa oleh Wajib Pajak di pengadilan. Jika pengadilan mengeluarkan putusan atas sengketa tersebut, maka putusan pengadilan ini akan mengikat pihak-pihak yang bersengketa, yaitu Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak. Namun putusan ini belum mengikat umum. Jika sudah beberapa kali terjadi putusan pengadilan untuk kasus yang sama, maka akan menjadi yurisprudensi yang dapat dianut oleh Direktorat Jenderal Pajak dan dapat dianggap mengikat umum.¹⁵¹

Beberapa penafsiran yang sering digunakan di dalam hukum pajak sebagai alat untuk memahami Undang-Undang Perpajakan adalah sebagai berikut.¹⁵²

- a. Penafsiran Otentik
- b. Penafsiran Sistematis
- c. Penafsiran Sosiologis

¹⁴⁸ Rochmat Soemitro (2), *op.cit.*, hal 22.

¹⁴⁹ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 43.

¹⁵⁰ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 34.

¹⁵¹ *Ibid*, hal 34.

¹⁵² Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 43.

- d. Penafsiran Historis
- e. Penafsiran Gramatikal

Penafsiran Otentik

Penafsiran otentik adalah penafsiran yang diberikan sendiri oleh pembuat Undang-Undang di dalam Undang-Undang yang bersangkutan, biasanya ditempatkan di dalam Pasal 1 atau Pasal-Pasal khusus.¹⁵³ Pasal ini memuat arti dan maksud dari istilah-istilah yang ada di dalam Undang-Undang Perpajakan. Penafsiran atas sesuatu hal yang memerlukan pendefinisian dan penjelasan lebih lanjut sebaiknya dilakukan secara otentik.¹⁵⁴

Penjelasan dari suatu Pasal yang dimuat di dalam Tambahan Lembaran Negara (TLN) bukan merupakan penafsiran otentik, tetapi hanya suatu Penjelasan atas isi suatu Pasal. Penjelasan ini sering kali masih menimbulkan ketidakjelasan, dan sering kali juga tidak ada sinkronisasi antara Pasal dan Penjelasan, sehingga menimbulkan kebingungan dan ketidakpastian hukum.¹⁵⁵

Undang-Undang Perpajakan yang baik hendaknya tidak memberikan kesempatan kepada para pelaksana untuk melakukan penafsiran atas suatu ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang tersebut. Namun dalam praktek sering kali para pelaksana memberikan penafsiran. Penafsiran ini tidak mengikat walaupun digunakan untuk melaksanakan Undang-Undang yang bersangkutan. Penafsiran yang diberikan oleh para pelaksana sangat lemah dan masih dapat dijadikan sengketa di pengadilan.¹⁵⁶

Penafsiran Sistematis

Penafsiran sistematis adalah penafsiran atas suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan yang dikaitkan dengan ketentuan (Pasal-Pasal) lain dari Undang-Undang yang bersangkutan (dalam satu Undang-Undang) atau dikaitkan dengan ketentuan (Pasal-Pasal) lain dari Undang-Undang yang lain. Sebagaimana diketahui Undang-Undang Perpajakan terdiri atas Pasal-Pasal.

¹⁵³ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 22.

¹⁵⁴ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 44.

¹⁵⁵ *Ibid*, hal 45.

¹⁵⁶ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 22.

Apabila terdapat Pasal di dalam Undang-Undang Perpajakan yang tidak jelas maksudnya, maka dapat mengaitkannya dengan Pasal-Pasal lain dari Undang-Undang yang bersangkutan atau mengaitkannya dengan Pasal-Pasal lain dari Undang-Undang yang lain.¹⁵⁷

Penafsiran ini dilakukan dengan menghubungkan Pasal di dalam Undang-Undang Perpajakan dengan Pasal-Pasal lain dari Undang-Undang yang bersangkutan atau menghubungkan dengan Pasal-Pasal lain dari Undang-Undang lain yang masih ada hubungannya. Kata-kata dalam Pasal tersebut harus ditafsirkan dalam hubungannya dengan kalimat yang bersangkutan. Kalimat itu juga harus ditafsirkan dalam hubungannya dengan Pasal-Pasal lain dari Undang-Undang yang bersangkutan atau dalam hubungannya dengan Pasal-Pasal lain dari Undang-Undang yang lain.¹⁵⁸

Pada akhirnya, hubungan antara Undang-Undang yang satu dengan Undang-Undang yang lain akan membentuk suatu sistem. Hubungan antara Undang-Undang Perpajakan dengan Undang-Undang yang lain merupakan suatu sistem yang saling berkaitan. Oleh karena itu, Undang-Undang Perpajakan dapat ditafsirkan dalam hubungannya dengan Undang-Undang lain. Apabila pembuat Undang-Undang Perpajakan tidak menyatakan maksudnya dengan jelas, maka para pelaksana akan mencari sendiri maksudnya dari Undang-Undang lain yang masih ada hubungannya.¹⁵⁹

Penafsiran Sosiologis

Penafsiran sosiologis adalah penafsiran atas suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan yang disesuaikan dengan perkembangan kehidupan masyarakat. Seperti diketahui bahwa kehidupan masyarakat selalu berkembang dan bersifat dinamis. Sedangkan Undang-Undang Perpajakan yang sifatnya tertulis tidak bisa mengikuti dinamika kehidupan masyarakat yang selalu berkembang lebih cepat. Oleh karena itu, harus ada penyesuaian antara Undang-Undang Perpajakan dengan perkembangan kehidupan masyarakat.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 44.

¹⁵⁸ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 22.

¹⁵⁹ *Ibid*, hal 22.

¹⁶⁰ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 44.

Penafsiran sosiologis dikaitkan dengan keadaan lingkungan masyarakat, sehingga ada sifat sosiologisnya. Penafsiran ini dikaitkan dengan pengertian yang terdapat di dalam lingkungan masyarakat. Peristiwa dan kenyataan di dalam masyarakat mempengaruhi terbentuknya suatu ketentuan, dan sebaliknya ketentuan itu mempunyai fungsi di dalam masyarakat. Namun penafsiran ini membuka kemungkinan adanya tindakan sewenang-wenang. Oleh karena itu, penafsiran ini hendaknya hanya dilakukan dalam batas-batas tertentu saja.¹⁶¹

Undang-Undang Perpajakan mempunyai tujuan untuk memberikan jaminan kepastian hukum kepada Wajib Pajak. Dengan mengetahui maksud dan tujuan dari pembuat Undang-Undang belum cukup untuk mengetahui dan memahami isi Undang-Undang Perpajakan. Undang-Undang Perpajakan dapat berubah mengikuti perubahan dan perkembangan masyarakat, sehingga tidak sesuai lagi dengan maksud dan tujuan semula dari pembuat Undang-Undang.¹⁶²

Penafsiran Historis

Penafsiran historis adalah penafsiran atas suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan dengan melihat sejarah dibuatnya Undang-Undang tersebut. Penafsiran ini dapat dilakukan dengan mempelajari dokumen-dokumen rapat pada waktu dibuatnya Undang-Undang. Misalnya dokumen rapat para pembuat Undang-Undang, dokumen rapat pembahasan antara pemerintah dengan DPR, dan dokumen surat-surat lainnya yang dibuat secara resmi baik oleh pemerintah maupun pemerintah dengan DPR.¹⁶³

Penafsiran historis berhubungan dengan sejarah perkembangan Undang-Undang Perpajakan. Sebagaimana diketahui Undang-Undang Perpajakan mempunyai sejarah perkembangan dan perubahan berkali-kali. Undang-Undang Perpajakan tidak hanya berkaitan dengan Undang-Undang lainnya yang sejajar, tetapi juga berkaitan dengan Undang-Undang terdahulu, sehingga merupakan mata rantai yang saling berhubungan. Oleh karena itu, sejarah perkembangan dan perubahan Undang-Undang Perpajakan penting untuk diketahui.¹⁶⁴

¹⁶¹ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 23.

¹⁶² *Ibid*, hal 23.

¹⁶³ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 44.

¹⁶⁴ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 23.

Penafsiran ini merupakan cara penafsiran yang sempit, karena hanya menengok kembali hingga terjadinya Undang-Undang Perpajakan. Penafsiran ini banyak menggunakan bahan berupa laporan-laporan, perdebatan di Parlemen, memori penjelasan, jawaban-jawaban pemerintah atas pertanyaan anggota DPR, notula sidang-sidang komisi, dan sebagainya. Dengan menggunakan penafsiran ini dapat diketahui maksud dan tujuan dari pembuat Undang-Undang atas isi suatu Undang-Undang.¹⁶⁵

Penafsiran Gramatikal

Penafsiran gramatikal adalah penafsiran atas suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan berdasarkan arti kata-kata dalam kalimat suatu Pasal yang disusun oleh pembuat Undang-Undang. Apabila kata-kata dalam kalimat suatu Pasal sudah jelas maksudnya, maka tidak boleh lagi dilakukan cara-cara penafsiran lainnya. Penafsiran gramatikal merupakan cara penafsiran yang dilakukan berdasarkan tata bahasa.¹⁶⁶

Sebagaimana diketahui setiap kata dan istilah di dalam pergaulan sehari-hari tentu mempunyai arti. Demikian juga setiap kata dan istilah di dalam Undang-Undang Perpajakan mempunyai arti tertentu, yang belum tentu sama dengan arti kata dan istilah dalam pergaulan sehari-hari. Jika Undang-Undang Perpajakan tidak memberikan arti khusus pada kata dan istilah yang terdapat di dalam Undang-Undang tersebut, maka kata dan istilah itu akan diartikan sama dengan kata dan istilah dalam pergaulan sehari-hari.¹⁶⁷

Pembuat Undang-Undang Perpajakan harus menyatakan maksud dari suatu Pasal dengan tegas dan jelas, menggunakan kata-kata yang mempunyai arti yang pasti agar tidak dapat ditafsirkan lain. Namun apabila masih terdapat keragu-raguan, maka arti kata-kata itu harus dicari sesuai dengan konteks kalimat menurut ilmu tata bahasa. Hal ini dilakukan apabila cara-cara penafsiran yang lain tidak dapat memberikan jalan keluar.¹⁶⁸

¹⁶⁵ *Ibid*, hal 23.

¹⁶⁶ Wirawan B. Ilyus dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 45.

¹⁶⁷ *Ibid*, hal 45.

¹⁶⁸ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 24.

Inilah pentingnya pembuat Undang-Undang Perpajakan untuk memilih kata-kata yang tepat dalam menyusun kalimat suatu Pasal, sehingga menjadi suatu ketentuan yang pasti agar tidak menimbulkan salah pengertian bagi masyarakat yang membacanya. Cara-cara penafsiran sebagaimana telah diuraikan di atas tidak ada yang satu lebih utama dari yang lain, namun harus dipilih suatu cara penafsiran yang paling tepat.¹⁶⁹

Penafsiran dilakukan untuk menghilangkan keragu-raguan dan arti ganda demi terwujudnya kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan. Setiap orang dapat memberikan penafsiran, namun penafsiran itu tidak mengikat. Penafsiran yang mengikat adalah penafsiran otentik dan penafsiran yang diberikan oleh hakim dalam suatu pengadilan.¹⁷⁰

Penafsiran otentik terdapat di dalam Pasal 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pasal ini memberikan arti dari istilah-istilah yang digunakan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Tetapi tidak semua istilah yang digunakan di dalam Undang-Undang Perpajakan dijelaskan artinya. Jika tidak dijelaskan artinya di dalam penafsiran otentik, maka harus dicari di dalam ketentuan khusus atau Undang-Undang lainnya.¹⁷¹

Apabila istilah dan ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan tidak jelas dan tidak diberikan penafsiran otentik sehingga menimbulkan sengketa, maka masalah itu harus diajukan ke pengadilan yang akan memberikan putusan. Putusan itu hanya mengikat pihak-pihak yang bersengketa, baik tentang arti istilah maupun maksud dari suatu ketentuan di dalam Undang-Undang Perpajakan.¹⁷²

Penafsiran yang diberikan di dalam memori penjelasan tidak mengikat karena hanya merupakan penjelasan yang akan memudahkan pelaksana. Sebaiknya penafsiran dimasukkan ke dalam Undang-Undang Perpajakan. Istilah yang diberikan penafsiran secara otentik menjadi istilah yang baku, yang

¹⁶⁹ *Ibid*, hal 24.

¹⁷⁰ *Ibid*, hal 25.

¹⁷¹ *Ibid*, hal 55.

¹⁷² *Ibid*, hal 56.

mempunyai pengertian hanya seperti yang didefinisikan di dalam Undang-Undang Perpajakan.¹⁷³

Tujuan Undang-Undang Perpajakan adalah memberikan kepastian hukum. Undang-Undang Perpajakan harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak menimbulkan peluang kepada siapa pun untuk memberikan penafsiran berbeda dengan yang dikehendaki oleh pembuat Undang-Undang. Karena tanpa kepastian hukum, maka keadilan tidak dapat dicapai.¹⁷⁴

Dalam membuat Undang-Undang Perpajakan, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang tersebut jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda. Ketentuan yang dimuat di dalam Undang-Undang Perpajakan juga tidak boleh memberikan keragu-raguan dan harus dapat diterapkan secara konsisten untuk keadaan yang sama secara terus-menerus.¹⁷⁵

Kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan sangat tergantung pada susunan kata, susunan kalimat, penggunaan istilah dan pembakuan istilah. Dalam pembakuan istilah atau pemberian definisi harus diupayakan tidak terdapat celah (*loop holes*) yang dapat diartikan lain. Di samping itu juga harus diupayakan tidak memberikan definisi terlalu luas sehingga sulit dipahami dan menambah ketidakpastian hukum.¹⁷⁶

Untuk memberikan kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan, perlu diperhatikan beberapa faktor, yaitu:¹⁷⁷

- a. Materi/obyek
- b. Subyek yang terkait
- c. Pendefinisian
- d. Penyempitan dan perluasan materi
- e. Penggunaan bahasa hukum dan istilah yang baku

¹⁷³ *Ibid*, hal 57.

¹⁷⁴ *Ibid*, hal 21.

¹⁷⁵ Rochmat Soemitro (4), *op.cit.*, hal 6.

¹⁷⁶ *Ibid*, hal 6.

¹⁷⁷ *Ibid*, hal 7.

Materi/Obyek

Materi/obyek harus diuraikan secara jelas dan tegas, tidak menimbulkan keragu-raguan serta tidak menimbulkan kesempatan kepada pihak mana pun untuk memberikan penafsiran lain. Penggunaan bahasa dan cara menguraikan mempunyai pengaruh yang sangat besar terhadap kejelasan dan kepastian hukum. Demikian juga penggunaan istilah yang sudah baku akan mempertinggi kejelasan dan kepastian hukum.¹⁷⁸

Subyek yang Terkait

Subyek yang terkait harus diuraikan secara jelas dan tegas dengan menyebutkan kualifikasinya, sifat, ciri, tempat, dan waktu. Subyek dan obyek harus didefinisikan sedemikian rupa sehingga tidak dapat ditafsirkan lain. Jika masih dapat ditafsirkan lain, mungkin akan terjadi bahwa subyek atau obyek yang tidak tercakup dalam definisi itu akan dapat dimasukkan di dalamnya. Hal ini akan berakibat bahwa sesuatu yang semula tidak dikenakan pajak, menjadi dikenakan pajak.¹⁷⁹

Pendefinisian

Dalam pendefinisian harus dijaga supaya tidak terdapat celah (*loop holes*) yang dapat diartikan lain. Pendefinisian harus dilakukan secara jelas agar lebih mudah dimengerti. Pendefinisian dapat dilakukan secara jelas bila di dalamnya tercakup unsur-unsur dan ciri-ciri dari hal yang akan didefinisikan. Di samping itu dalam pendefinisian juga harus diupayakan supaya tidak terlalu luas sehingga sulit dipahami dan mengurangi kepastian hukum.¹⁸⁰

Jika pendefinisian dilakukan secara tidak jelas, maka akan mengurangi kepastian hukum. Setiap orang akan berusaha untuk memberikan penafsiran menurut seleranya masing-masing dan menimbulkan kesimpangsiuran. Secara praktis para pelaksana akan memberikan penafsiran karena secara langsung harus

¹⁷⁸ *Ibid*, hal 7.

¹⁷⁹ *Ibid*, hal 7.

¹⁸⁰ Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 22.

menerapkan ketentuan tersebut. Mungkin juga para pelaksana di tempat lain akan memberikan penafsiran yang berbeda.¹⁸¹

Sistematika pendefinisian mempunyai peranan yang sangat penting. Pendefinisian dapat dilakukan secara luas dan secara sempit, keduanya mempunyai konsekuensi masing-masing. Pendefinisian secara sempit, lebih memberikan kepastian hukum karena menggunakan cara yang tegas dan jelas. Dalam hal ini, yang termasuk dalam ruang lingkup Undang-Undang Perpajakan terbatas yang disebutkan saja, sedangkan yang tidak disebutkan secara positif, tidak tercakup dalam ruang lingkup Undang-Undang Perpajakan.¹⁸²

Penyempitan dan Perluasan Materi

Penyempitan dan perluasan materi yang menjadi sasaran pajak harus dilakukan dengan ketentuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan kepastian hukum. Penyempitan dan perluasan materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari Undang-Undang Perpajakan atau dilakukan di dalam memori penjelasan.¹⁸³

Jika ketentuan semacam itu dimasukkan ke dalam memori penjelasan atau dituangkan ke dalam peraturan pemerintah, keputusan presiden atau keputusan menteri, maka penyempitan dan perluasan materi tersebut tidak mempunyai kekuatan hukum dan dapat mengurangi kepastian hukum. Apabila hal ini terjadi dalam praktek dan menjadi sengketa antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak, maka harus diputuskan oleh pengadilan.¹⁸⁴

Penggunaan Bahasa Hukum dan Istilah yang Baku

Kepastian hukum sangat ditentukan oleh penggunaan bahasa hukum yang tepat dan istilah yang baku. Bahasa hukum adalah bahasa Indonesia yang mempunyai sifat yang khas dan lazim digunakan oleh para ahli hukum. Bahasa hukum harus singkat, tegas, jelas, tidak mengandung keragu-raguan dan tidak mengandung arti ganda.¹⁸⁵

¹⁸¹ Rochmat Soemitro (4), *op.cit.*, hal 9.

¹⁸² *Ibid*, hal 8.

¹⁸³ *Ibid*, hal 10.

¹⁸⁴ *Ibid*, hal 10.

¹⁸⁵ *Ibid*, hal 10.

Karena bahasa hukum merupakan bahasa Indonesia, maka kepastian hukum juga banyak bergantung kepada penggunaan bahasa Indonesia yang baik dan benar. Penggunaan bahasa Indonesia harus tunduk kepada norma-norma bahasa Indonesia yang sudah baku. Jika di dalam bahasa hukum terdapat istilah yang sudah dibakukan, maka sebaiknya istilah tersebut digunakan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Istilah yang baku sebaiknya digunakan secara konsisten dan pasti.¹⁸⁶

Dalam pendefinisian, hendaknya digunakan istilah yang sama karena penggunaan istilah yang berlainan dan tidak konsisten, dapat menimbulkan ketidakpastian hukum. Dalam menyusun Undang-Undang Perpajakan, bahasa harus digunakan dengan hati-hati karena ketidakjelasan isi Undang-Undang Perpajakan dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan menimbulkan sengketa yang berkepanjangan.¹⁸⁷

Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak untuk 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.¹⁸⁸

Dari uraian di atas, penulis dapat memberikan analisis bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya, tidak memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak karena:

- a. Tidak ada sinkronisasi antara Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP dengan Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP.

Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP menyatakan bahwa:

Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan

¹⁸⁶ *Ibid*, hal 10.

¹⁸⁷ *Ibid*, hal 12.

¹⁸⁸ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena **kekhilafan Wajib Pajak** atau bukan karena **kesalahannya**.

Sedangkan Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP menyatakan bahwa:

Dalam praktik dapat ditemukan sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak tidak tepat, karena **ketidakteelitian petugas pajak** yang dapat membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan. Dalam hal yang demikian, sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dihapuskan atau dikurangkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Dari uraian tersebut, dapat dicermati bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena **kekhilafan Wajib Pajak**. Sedangkan jika menilik Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, maka Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena **ketidakteelitian petugas pajak**.

Ketidaksinkronan ini dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan menimbulkan kebingungan bagi Wajib Pajak. Apakah Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena **kekhilafan Wajib Pajak** atau sanksi administrasi yang dikenakan karena **ketidakteelitian petugas pajak**?

- b. Kata "**kekhilafan dan kesalahan**" di dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tidak didefinisikan dan dijelaskan secara tegas.

Menurut Rochmat Soemitro kekhilafan adalah kesalahan yang dilakukan tidak dengan sengaja, melainkan terjadi karena pelakunya khilaf, kurang memperhatikan keadaan atau alpa. Misalnya: Wajib Pajak sedang berada di

luar negeri atau sedang sakit keras, sehingga Wajib Pajak tersebut lupa untuk melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) tepat pada waktunya. Sedangkan kesalahan adalah perbuatan melanggar peraturan yang dilakukan dengan sengaja dan secara sadar. Misalnya: Wajib Pajak dengan sengaja dan secara sadar tidak menyetorkan pajak yang terutang tepat pada waktunya.

Penafsiran atas sesuatu hal yang memerlukan pendefinisian dan penjelasan lebih lanjut sebaiknya dilakukan secara otentik di dalam Undang-Undang Perpajakan, biasanya ditempatkan di dalam Pasal 1. Dalam hal ini UU KUP tidak memberikan pendefinisian dan penjelasan secara otentik mengenai kata “kekhilafan dan kesalahan”.

Undang-Undang Perpajakan yang baik tidak boleh memberikan peluang kepada setiap orang untuk memberikan penafsiran atas ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang tersebut. Dengan tidak adanya pendefinisian dan penjelasan secara otentik mengenai kata “kekhilafan dan kesalahan” di dalam UU KUP tersebut, maka setiap Wajib Pajak akan berusaha memberikan penafsiran menurut seleranya masing-masing. Hal ini dapat menimbulkan kebingungan, keragu-raguan, kesimpangsiuran di antara Wajib Pajak, dan yang pasti dapat menimbulkan ketidakpastian hukum.

- c. Rumusan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP dapat menimbulkan pengertian ganda.

Sebagaimana diketahui bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.

Namun karena tidak adanya pendefinisian dan penjelasan secara otentik mengenai kata “kekhilafan dan kesalahan” di dalam UU KUP, maka “*bukan karena kesalahannya*” dapat menimbulkan 2 (dua) pengertian yaitu:

1. “*bukan karena kesalahannya*” berarti “*karena kekhilafan Wajib Pajak*”.
2. “*bukan karena kesalahannya*” berarti “*karena kesalahan Petugas Pajak*”.

Oleh karena itu rumusan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP dapat menimbulkan pengertian ganda sebagai berikut:

1. Jika "*bukan karena kesalahannya*" berarti "*karena kekhilafan Wajib Pajak*", maka yang dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan **Wajib Pajak**.

Dalam hal ini yang dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak (dilakukan tidak dengan sengaja). Namun jika dicermati Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, maka yang dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidaktepatan petugas pajak.

Penjelasan ini bertentangan dengan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP yang menegaskan bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak. Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP juga sama sekali tidak menerangkan dan menjelaskan lebih lanjut tentang kekhilafan Wajib Pajak.

Dengan adanya ketidakjelasan dan ketidaksinkronan ini dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan menimbulkan kebingungan bagi **Wajib Pajak**. Apakah Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan **Wajib Pajak** atau sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidaktepatan petugas pajak?

2. Jika "*bukan karena kesalahannya*" berarti "*karena kesalahan Petugas Pajak*", maka yang dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan **Wajib Pajak** atau sanksi administrasi yang dikenakan karena kesalahan petugas pajak.

Dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak. Namun di samping itu, Direktur Jenderal Pajak juga dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kesalahan petugas pajak.

Jika dicermati Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, maka yang dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidakteelitian petugas pajak. Ketidakteelitian merupakan kesalahan yang dilakukan oleh petugas pajak dengan tidak sengaja, melainkan terjadi karena khilaf, tidak teliti, dan tidak hati-hati.

Lalu bagaimana dengan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak, apakah dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak? Mengingat Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP sama sekali tidak menerangkan dan menjelaskan lebih lanjut tentang kekhilafan Wajib Pajak.

Undang-Undang Perpajakan bertujuan untuk memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak. Agar tujuan itu dapat tercapai, maka rumusan Pasal-Pasal di dalam Undang-Undang Perpajakan tidak boleh menimbulkan pengertian ganda. Dari uraian di atas jelas bahwa rumusan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP telah menimbulkan pengertian ganda. Oleh karena itu rumusan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentu saja menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak dan bertentangan dengan tujuan Undang-Undang Perpajakan.

- d. Kata "ketidakteelitian" di dalam Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tidak didefinisikan dan dijelaskan lebih lanjut.

Kata "ketidakteelitian" terdiri dari dua kata yaitu "tidak" dan "teliti". Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia "teliti" berarti hati-hati, cermat, atau seksama. Ketidakteelitian petugas pajak merupakan kesalahan yang dilakukan oleh petugas pajak dengan tidak sengaja, melainkan terjadi karena khilaf, tidak teliti, dan tidak hati-hati.

Kata “ketidakteitian” petugas pajak di dalam Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, dapat menimbulkan perdebatan dan kebingungan bagi Wajib Pajak. Hal ini disebabkan kata tersebut tidak pernah disebutkan sebelumnya di dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, namun tiba-tiba muncul di dalam Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP.

Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP menyatakan bahwa:

Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena **kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.**

Hal ini sangat berbeda dengan Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP yang menyatakan bahwa:

Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena **ketidakteitian petugas pajak.**

Dengan tidak adanya pendefinisian dan penjelasan lebih lanjut tentang kata “ketidakteitian” tersebut dapat mengurangi kepastian hukum, karena pemahaman setiap Wajib Pajak terhadap Undang-Undang Perpajakan berbeda-beda sesuai dengan pemikirannya masing-masing. Apakah Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena **kekhilafan Wajib Pajak** atau sanksi administrasi yang dikenakan karena **ketidakteitian petugas pajak?**

- e. Sekilas tampak bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak, yaitu berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak.

Dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat melakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak. Kekhilafan Wajib Pajak artinya kesalahan yang dilakukan oleh Wajib Pajak tidak dengan sengaja, melainkan terjadi karena khilaf, kurang memperhatikan keadaan atau alpa.

Dalam praktik sehari-hari, sangat sulit untuk mengetahui bahwa Wajib Pajak tersebut khilaf. Kekhilafan Wajib Pajak hanya dapat diketahui setelah adanya penjelasan dan pengakuan dari Wajib Pajak yang bersangkutan.

Misalnya: Petugas pajak telah mengenakan sanksi administrasi berupa denda atas keterlambatan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) yang dilakukan oleh seorang Wajib Pajak. Kemudian Wajib Pajak yang bersangkutan mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dan memberikan penjelasan bahwa Wajib Pajak saat itu sedang sakit keras atau sedang berada di Luar Negeri, sehingga tidak dapat melaporkan SPT tepat pada waktunya.

Sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak yang saat itu sedang sakit keras atau sedang berada di Luar Negeri, sehingga lupa untuk melaporkan SPT tepat pada waktunya. Namun alasan itu tidak dapat dijadikan dasar bagi Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak. Hal ini disebabkan petugas pajak telah mengenakan sanksi administrasi berupa denda sesuai dengan ketentuan yang berlaku yaitu Pasal 7 ayat (1) UU KUP.

Oleh karena itu, sekilas tampak bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak, yaitu berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak. Namun sebenarnya ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tidak memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak.

- f. Jika dicermati Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, maka sebenarnya Direktur Jenderal Pajak memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidaktepatan petugas pajak.

Dalam praktik dapat ditemukan sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak tidak tepat, karena ketidaktepatan petugas pajak yang dapat membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan. Dalam hal yang demikian, sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Ketidaktepatan petugas pajak merupakan kesalahan yang dilakukan oleh petugas pajak dengan tidak sengaja, melainkan terjadi karena khilaf, tidak teliti, dan tidak hati-hati.

Misalnya: Wajib Pajak melaporkan SPT Masa pada tanggal 21 setelah berakhirnya Masa Pajak, karena tanggal 20 ternyata jatuh pada hari libur. Kemudian petugas pajak mengenakan sanksi administrasi berupa denda karena menganggap Wajib Pajak tersebut terlambat dalam melaporkan SPT Masanya.

Sebagaimana diatur di dalam Pasal 3 ayat (3) huruf a UU KUP, bahwa batas waktu pelaporan SPT Masa paling lambat tanggal 20 setelah berakhirnya Masa Pajak. Namun apabila tanggal 20 ternyata jatuh pada hari libur, maka Wajib Pajak dapat melaporkan SPT Masanya pada hari kerja berikutnya.

Sanksi administrasi tersebut dikenakan karena ketidaktepatan petugas pajak, sehingga membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah. Dalam hal ini petugas pajak khilaf, tidak teliti dan tidak hati-hati karena tidak mengecek terlebih dahulu apakah tanggal 20 jatuh pada hari libur atau tidak.

Alasan itu dapat dijadikan dasar bagi Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak. Hal ini disebabkan Wajib Pajak telah melakukan kewajibannya dengan benar, yaitu telah melaporkan SPT Masanya sesuai dengan ketentuan Pasal 3 ayat (3) huruf a UU KUP.

Dengan demikian ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP melanggar syarat-syarat kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan. Dengan kata lain, isi dari Pasal tersebut tidak tepat, tidak jelas, menimbulkan pengertian ganda, dan tidak sinkron dengan Penjelasannya. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP secara material tidak memenuhi syarat-syarat kepastian hukum dan melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak.

4.2. APAKAH KETENTUAN PASAL 36 AYAT (1) HURUF a UU KUP TENTANG PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI YANG DIKENAKAN KARENA KEKHILAFAN WAJIB PAJAK ATAU BUKAN KARENA KESALAHANNYA DAPAT MEMBERIKAN KEADILAN KEPADA WAJIB PAJAK

Menurut Hans Kelsen keadilan adalah suatu tatanan masyarakat yang mengatur hubungan timbal balik antar manusia dan memberikan perlindungan bagi mereka yang mencari kebenaran. Keadilan adalah tingkah laku manusia sesuai dengan tatanan masyarakat yang dipandang adil dan memuaskan semua orang.¹⁸⁹

Menurut Hans Kelsen, upaya untuk memuaskan keadilan bagi setiap orang sulit diwujudkan, karena itu penekanan keadilan difokuskan kepada pendapat mayoritas. Keadilan yang dirasakan oleh mayoritas penduduk dapat dipandang sebagai keadilan yang mewakili masyarakat secara umum.¹⁹⁰

Menurut John Rawls keadilan adalah sikap tak memihak untuk mewujudkan persamaan dan kewajaran. Keadilan adalah kewajaran, artinya setiap orang yang ingin mengembangkan kepentingannya harus mendapatkan kesempatan yang sama. Setiap orang berhak mendapatkan keadilan yang tidak dapat diganggu gugat oleh siapa pun. Upaya untuk mewujudkan kesejahteraan sosial tidak seharusnya merusak kehidupan individu dengan membatasi hak-hak dasar individu.¹⁹¹

¹⁸⁹ Hans Kelsen, *op.cit.*, hal 1.

¹⁹⁰ *Ibid*, hal 1.

¹⁹¹ John Rawls, *op.cit.*, hal 11.

Ada yang memahami keadilan sebagai kebebasan, sebagai keadaan jiwa atau sikap dan sebagai kebenaran. Bagi yang mendasarkan keyakinannya dari segi kebebasan, keadilan adalah bagian mutlak dari hidup manusia yang memberikan kesempatan bagi manusia untuk dapat berkembang secara bebas. Bagi yang memahaminya sebagai keadaan jiwa atau sikap, keadilan bukanlah sesuatu yang dapat diubah secara logika atau penalaran, melainkan melibatkan keseluruhan pribadi seseorang. Selanjutnya bagi yang menekankan pada kebenaran, keadilan adalah suatu usaha untuk mendapatkan kebenaran dan bertindak adil artinya bertindak secara benar.¹⁹²

Aspek penting dalam keadilan adalah menghapuskan sisi-sisi perbedaan antara individu dengan golongan dan antara golongan yang satu dengan golongan yang lain. Keadilan sebagai sesuatu yang berimbang tidak harus selalu sama berat, tetapi juga harus ada harmonisasi antara bagian-bagian atau pihak-pihak sehingga membentuk suatu kesatuan yang harmonis. Keadilan adalah menempatkan sesuatu pada tempat yang benar, untuk itu diperlukan kearifan dari anggota masyarakat yang terlibat dalam pembuatan keputusan.¹⁹³

Menurut Daniel Webster keadilan adalah kepentingan manusia yang paling luhur. Keadilan selalu dicari orang tanpa henti, diperjuangkan orang dengan gigih, dan dinantikan orang dengan penuh kepercayaan diri. Setiap orang akan menentang dengan sekeras-kerasnya apabila keadilan tidak diberikan.¹⁹⁴

Menurut Aristoteles keadilan adalah suatu kebijakan yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan ini merupakan ukuran tentang apa yang hak. Dalam hal ini orang harus mengendalikan diri tidak memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain, atau menolak apa yang seharusnya diberikan kepada orang lain.¹⁹⁵

Menurut Aristoteles hukum bertujuan untuk menciptakan keadilan. Sesuai dengan tujuan hukum itu, maka tujuan hukum pajak pun adalah untuk menciptakan keadilan. Dengan demikian, setiap ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang Perpajakan harus mencerminkan keadilan. Oleh karena itu, ketentuan tersebut harus dibuat dengan memperhatikan perkembangan yang terjadi di masyarakat dan harus dilandasi oleh

¹⁹² *Ibid*, hal 11.

¹⁹³ Khairul Bayan, *op.cit.*, hal 151.

¹⁹⁴ Isa Sindian Djajadiningrat, *op.cit.*, hal 29.

¹⁹⁵ *Ibid*, hal 29.

tujuan yang jelas agar dapat diterapkan dengan adil. Ketentuan Undang-Undang Perpajakan harus jelas, lengkap, dapat diandalkan, tidak mudah berubah-ubah, tidak memungkinkan terjadinya penafsiran ganda, dan adil.¹⁹⁶

Keadilan ini harus senantiasa dipegang teguh, baik dalam peraturan perundang-undangan maupun dalam praktek sehari-hari. Setiap anggota masyarakat khususnya masyarakat yang tergolong sebagai Wajib Pajak menginginkan adanya keadilan dan kepastian hukum. Oleh karena itu diperlukan Undang-Undang Perpajakan yang memberikan keadilan dan kepastian hukum kepada Wajib Pajak. Kepastian hukum atas suatu Undang-Undang Perpajakan harus mencerminkan keadilan di dalam masyarakat.¹⁹⁷

Di dalam Undang-Undang Perpajakan terdapat ketentuan mengenai sanksi administrasi. Sanksi administrasi harus dikenakan secara adil, agar masyarakat terpacu untuk mematuhi ketentuan Undang-Undang Perpajakan dan melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik. Tujuan utama dari pengenaan sanksi administrasi adalah untuk memberikan keadilan. Disamping itu pengenaan sanksi administrasi juga bertujuan untuk mendidik Wajib Pajak agar tidak melakukan kesalahan dan untuk memperbaikinya agar tidak mengulangi kesalahan yang sama di kemudian hari.¹⁹⁸

Jika menurut Wajib Pajak dalam pengenaan sanksi administrasi terjadi ketidakadilan, maka tersedia saluran hukum yang terbuka bagi Wajib Pajak untuk mencari keadilan, yaitu melalui pengajuan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Wajib Pajak mempunyai hak seluas-luasnya untuk mencari keadilan apabila diperlakukan tidak adil. Jika Wajib Pajak mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, maka hal itu merupakan suatu proses dalam hukum pajak yang diharapkan dapat memberikan keadilan.¹⁹⁹

Menurut Prof. Subekti keadilan adalah keseimbangan yang membawa ketentraman di dalam hati dan jika diusik atau dilanggar akan menimbulkan kegelisahan dan kegoncangan.²⁰⁰ Pada dasarnya keadilan merupakan suatu pengertian yang tidak mutlak dan sangat relatif. Apa yang dianggap adil pada waktu sekarang belum

¹⁹⁶ Sri Pudyatmoko (2), *op.cit.*, hal 133.

¹⁹⁷ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 157.

¹⁹⁸ *Ibid.*, hal 158.

¹⁹⁹ Wiratni Ahmadi, *Pertindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2006), hal 68.

²⁰⁰ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 159.

tentu adil pada waktu yang akan datang, semuanya bergantung pada waktu dan kedewasaan masyarakat sebagai Wajib Pajak.²⁰¹

Mengingat keadilan merupakan suatu pengertian yang subyektif dan sangat relatif, maka diperlukan tolok ukur untuk mengartikan keadilan dalam bidang perpajakan. Undang-Undang Perpajakan yang mencerminkan adanya keadilan harus memenuhi asas-asas sebagai berikut:²⁰²

a. **Asas Equality**

Setiap warga negara berpartisipasi dalam pembiayaan negara secara proporsional sesuai dengan kemampuannya masing-masing. Orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Mungkin Undang-Undang Perpajakan secara umum sudah dirasakan adil karena sudah memenuhi asas equality. Namun ada kalanya apa yang dirasakan adil secara umum, belum tentu adil dalam kasus tertentu.²⁰³

b. **Asas Equity**

Keadilan merupakan asas yang sangat penting di dalam Undang-Undang Perpajakan. Keadilan bersifat khusus yang diterapkan pada suatu kasus tertentu. Misalnya: Jika Wajib Pajak merasa diperlakukan tidak adil dalam masalah pengenaan sanksi administrasi, maka Wajib Pajak tersebut dapat mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Keadilan dalam perpajakan adalah masalah pertimbangan nilai dan tidak mungkin dilakukan pendekatan ilmiah guna merumuskan konsep keadilan tersebut.²⁰⁴

c. **Asas Daya Pikul**

Asas ini menekankan pada unsur keadilan dan kemampuan seseorang dalam membayar pajak. Setiap orang wajib membayar pajak sesuai dengan kemampuannya dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara. Pajak harus dikenakan secara adil dan setiap orang dikenakan pajak sesuai dengan daya

²⁰¹ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hal 59.

²⁰² Rochmat Soemitro (1), *op.cit.*, hal 43.

²⁰³ *Ibid*, hal 43.

²⁰⁴ *Ibid*, hal 43.

pikul masing-masing, dengan memperhatikan besarnya penghasilan dan besarnya pengeluaran yang dilakukan.²⁰⁵

d. **Asas Non-Diskriminasi**

Siapapun yang ingin mencari keadilan di bidang perpajakan, akan diterapkan aturan hukum yang sama untuk kasus yang sama atau untuk kasus yang sama akan diterapkan aturan hukum yang sama, dengan tidak membeda-bedakan golongan, agama, dan status kewarganegaraan.²⁰⁶

Dari uraian di atas, penulis dapat memberikan analisis bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya, tidak memberikan keadilan kepada Wajib Pajak karena:

- a. Sekilas tampak bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP memberikan keadilan kepada Wajib Pajak, namun sebenarnya tidak.

Sebagaimana diketahui bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.

Namun dalam praktik sehari-hari, Direktur Jenderal Pajak tidak dapat mempertimbangkan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak, meskipun di dalam permohonannya Wajib Pajak telah memberikan penjelasan bahwa saat itu Wajib Pajak sedang sakit keras atau sedang berada di Luar Negeri, sehingga tidak dapat melaporkan SPT tepat pada waktunya.

²⁰⁵ *Ibid*, hal 43.

²⁰⁶ *Ibid*, hal 43.

Sudah jelas bahwa sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak yang saat itu sedang sakit keras atau sedang berada di Luar Negeri, sehingga lupa untuk melaporkan SPT tepat pada waktunya. Namun alasan itu tidak dapat dijadikan dasar bagi Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak. Hal ini disebabkan petugas pajak telah mengenakan sanksi administrasi berupa denda sesuai dengan ketentuan yang berlaku yaitu Pasal 7 ayat (1) UU KUP.

Sekilas tampak bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak, yaitu berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak. Namun sebenarnya ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tidak memberikan keadilan kepada Wajib Pajak.

- b. Jika dicermati Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP sebenarnya tidak memberikan keadilan kepada Wajib Pajak, hal ini bertentangan dengan Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP yang lebih memberikan keadilan kepada Wajib Pajak.

Dalam praktik sehari-hari dapat ditemukan sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidaktehitan petugas pajak, sehingga dapat membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan. Dalam hal ini, sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dikurangkan atau dihapuskan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Direktur Jenderal Pajak dapat mempertimbangkan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diajukan oleh Wajib Pajak karena ketidaktehitan petugas pajak. Hal ini disebabkan Wajib Pajak telah melakukan kewajiban perpajakannya dengan benar dan sanksi administrasi dikenakan karena ketidaktehitan petugas pajak. Alasan itu dapat dijadikan dasar bagi Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak untuk memberikan keadilan kepada Wajib Pajak.

Penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP ini secara tidak langsung juga menyiratkan pengakuan dari Direktorat Jenderal Pajak bahwa Sumber Daya Manusia yang dimiliki belum sepenuhnya memadai. Sebagai pelaksana ketentuan Undang-Undang Perpajakan dan peraturan pelaksanaannya, maka selayaknya petugas pajak memiliki pemahaman dan pengetahuan yang baik serta kemampuan untuk menjalankan tugas dengan penuh tanggung jawab.

Dengan demikian ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP melanggar asas-asas keadilan di dalam Undang-Undang Perpajakan. Dengan kata lain, isi dari Pasal tersebut tidak memberikan keadilan dan bertentangan dengan Penjelasan. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP secara material tidak memenuhi asas-asas keadilan dan melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan keadilan kepada Wajib Pajak.

Dasar pemikiran munculnya ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP karena dilandasi oleh rasa percaya kepada Wajib Pajak bahwa masih ada peraturan perpajakan yang belum dipahami dengan baik oleh Wajib Pajak, sehingga memungkinkan terjadinya kesalahan yang tidak disengaja dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan akibat ketidaktahuan tersebut. Selain itu munculnya ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP juga dilandasi oleh adanya perubahan sistem pemungutan pajak dari *official assessment system* menjadi *self assessment system*, sehingga wajar jika Wajib Pajak belum memahami sepenuhnya dan masih memerlukan pembinaan dari petugas pajak.

Selama ini Wajib Pajak mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi karena dipicu oleh alasan "mencoba-coba". Dalam hal ini memanfaatkan ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP yang memungkinkan untuk dilakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak.

Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak tidak tepat karena tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Ketentuan tersebut juga tidak sesuai dengan *self assessment system* yang sudah lama diterapkan di Indonesia. Di dalam ketentuan tersebut kepastian hukum dan *law enforcement* menjadi tidak ada, dimana sanksi administrasi yang telah dikenakan dapat

dikurangkan atau dihapuskan hanya karena alasan kekhilafan Wajib Pajak yang sifatnya sangat subyektif.

Hubungan hukum antara Wajib Pajak dengan petugas pajak, menempatkan para pihak dalam kedudukan yang tidak sederajat. Dalam permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, posisi petugas pajak adalah sebagai penentu yang dapat memutuskan apakah akan mengabulkan atau menolak permohonan tersebut. Keputusan tersebut harus didasarkan pada ketentuan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku. Keputusan tersebut sebenarnya dapat diambil oleh pihak petugas pajak tanpa terlebih dahulu meminta persetujuan dari pihak Wajib Pajak. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa hubungan hukum dalam hukum pajak menempatkan para pihak dalam posisi yang tidak sederajat.²⁰⁷

Kekhilafan yang dilakukan Wajib Pajak sampai pada batas tertentu dapat dipahami, karena setiap orang mempunyai perhatian yang berbeda-beda, termasuk dalam hal pemenuhan kewajiban perpajakannya. Akan tetapi, hal-hal yang kelihatan ringan tersebut juga dapat merugikan jika dibiarkan sampai berlarut-larut. Oleh karena itu, perlu adanya pengawasan dan *law enforcement* agar Wajib Pajak tidak melakukan kekhilafan yang sama di kemudian hari dan Wajib Pajak tidak menganggap kekhilafan itu sebagai suatu kewajaran.²⁰⁸

Pengawasan dan *law enforcement* dapat dilakukan dengan memberikan pembinaan kepada Wajib Pajak dan penerapan sanksi administrasi. Tujuan utama dari pengenaan sanksi administrasi adalah untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak. Di samping itu pengenaan sanksi administrasi juga bertujuan untuk memberikan efek jera dan mengubah perilaku Wajib Pajak agar tidak mengulangi kesalahan yang sama di kemudian hari.²⁰⁹

Dengan tidak terulangnya kesalahan yang sama di kemudian hari, diharapkan dapat memberikan pengaruh positif dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Memang yang diharapkan dari pengenaan sanksi administrasi bukan semata-mata untuk membebani Wajib Pajak, melainkan untuk mengubah perilaku Wajib Pajak. Di samping itu, pengenaan sanksi administrasi juga bertujuan untuk mendidik

²⁰⁷ Sri Pudyatmoko (2), *op.cit.*, hal 8.

²⁰⁸ *Ibid*, hal 17.

²⁰⁹ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hal 160.

Wajib Pajak agar lebih berhati-hati dan bersungguh-sungguh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.²¹⁰

Keberhasilan dan kegagalan *self assessment system* sangat ditentukan oleh Wajib Pajak. Kemampuan, pengetahuan, kejujuran, kedisiplinan, dan kesadaran dari Wajib Pajak sangat diperlukan di dalam *self assessment system*. Keberhasilan *self assessment system* tidak hanya ditentukan oleh pengetahuan yang cukup dari Wajib Pajak, namun juga ditentukan oleh kejujuran, kedisiplinan dan kesadaran yang memadai dari Wajib Pajak.²¹¹

Di dalam *self assessment system* sangat dibutuhkan kepatuhan yang tinggi dari Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan secara sukarela tanpa paksaan merupakan tulang punggung dari *self assessment system*. Kepatuhan Wajib Pajak merupakan suatu kondisi di mana Wajib Pajak berusaha untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²¹²

Kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan tidak hanya tergantung pada penerapan sanksi administrasi, tetapi juga tergantung pada kemauan Wajib Pajak untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila Wajib Pajak mempunyai kemauan untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, berarti Wajib Pajak tersebut telah mengetahui, memahami, mengakui, menghargai dan menaati ketentuan tersebut.²¹³

Idealnya untuk meningkatkan kemauan Wajib Pajak dalam mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat dilakukan dengan memberikan sosialisasi peraturan perpajakan. Dalam hal ini, Wajib Pajak harus terus diajak untuk mengetahui, memahami, mengakui, menghargai, dan menaati ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Tinggi rendahnya intelektualitas Wajib Pajak akan mempengaruhi penyerapan pengetahuan dan informasi mengenai peraturan perpajakan. Jika *self assessment system* berjalan

²¹⁰ Sri Pudyatmoko (2), *op.cit.*, hal 18.

²¹¹ *Ibid*, hal 18.

²¹² Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hal 110.

²¹³ *Ibid*, hal 113.

dengan baik, maka petugas pajak tidak perlu melakukan pengawasan lagi.²¹⁴

Tujuan Undang-Undang Perpajakan harus terwujud di dalam pelaksanaannya. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP hanya tampaknya saja memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak, namun sebenarnya ketentuan ini tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan, sehingga bertentangan dengan tujuan Undang-Undang Perpajakan. Jadi Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak pada kenyataannya tidak memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak.²¹⁵

Rumusan Pasal di dalam Undang-Undang Perpajakan yang tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak harus segera diperbaiki. Oleh karena itu, perlu ditetapkan ketentuan Undang-Undang Perpajakan yang lebih jelas sehingga tidak memunculkan penafsiran yang berbeda-beda. Ketentuan Undang-Undang Perpajakan yang jelas akan memberikan kepastian hukum dan tidak menimbulkan keragu-raguan dalam pelaksanaannya. Di samping itu, kemungkinan saling bertentangan antara Pasal dengan Penjelasannya juga dapat dihindari, sehingga Wajib Pajak akan mendapatkan jaminan perlindungan hukum yang lebih pasti atas hak-haknya.²¹⁶

Undang-Undang Perpajakan bersifat dinamis dan selalu mengikuti perkembangan kehidupan masyarakat. Perubahan Undang-Undang Perpajakan sudah umum terjadi di manapun. Sebagaimana dinyatakan di dalam penjelasan UU KUP, bahwa kepentingan perubahan Undang-Undang Perpajakan yang lama dengan yang baru bertujuan untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan. Selain itu juga dimaksudkan untuk mengantisipasi perubahan ketentuan material di bidang perpajakan, meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.²¹⁷

Tanpa adanya kepastian hukum dan keadilan, maka kewenangan yang diberikan oleh Undang-Undang Perpajakan kepada petugas pajak akan mengarah kepada suatu kekuasaan yang otoriter. Oleh karena itu, untuk membatasi hal-hal yang kemungkinan mengarah kepada suatu kekuasaan yang otoriter, pemerintah

²¹⁴ The Indonesian Tax in Brief, *op.cit.*, hal 62.

²¹⁵ Syofrin Syofyan, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2004), hal 52.

²¹⁶ Wirami Ahmadi, *op.cit.*, hal 73.

²¹⁷ Ali Purwito dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak: Proses Keberatan dan Banding*, (Jakarta: FHUI, 2007), hal 16.

menyediakan saluran hukum yang terbuka bagi Wajib Pajak untuk mencari keadilan. Wajib Pajak diberikan perlindungan hukum atas hak-haknya dalam bidang perpajakan, misalnya dengan pengajuan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi.²¹⁸

Namun pengajuan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi ini diharapkan tidak ada lagi di tahun-tahun mendatang. Hal ini disebabkan oleh meningkatnya profesionalisme petugas pajak; meningkatnya kepatuhan Wajib Pajak dalam mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan melaksanakan kewajiban perpajakan; serta adanya revisi UU KUP sehingga ketentuan yang ada di dalamnya menjadi jelas, tepat, tidak menimbulkan pengertian ganda, dan sinkron dengan penjelasannya. Diharapkan UU KUP yang baru dapat memenuhi syarat-syarat kepastian hukum dan asas-asas keadilan di dalam Undang-Undang Perpajakan, sehingga dapat mewujudkan tujuannya untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

²¹⁸ Ali Purwito dan Rukiah Komariah, *op.cit.*, hal 20.

BAB 5 PENUTUP

5.1. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis pada bab sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- a. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya, tidak memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP secara material tidak memenuhi syarat-syarat kepastian hukum di dalam Undang-Undang Perpajakan. Dengan kata lain, isi dari Pasal tersebut tidak tepat, tidak jelas, menimbulkan pengertian ganda, dan tidak sinkron dengan Penjelasan. Dengan demikian ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak.

Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP juga bertentangan dengan implementasinya. Dalam praktik sehari-hari, kekhilafan Wajib Pajak tidak dapat dijadikan dasar bagi Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak. Hal ini disebabkan petugas pajak telah mengenakan sanksi administrasi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

- b. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya, tidak memberikan keadilan kepada Wajib Pajak. Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP secara material tidak memenuhi asas-asas keadilan di dalam Undang-Undang Perpajakan dan melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan untuk memberikan keadilan kepada Wajib Pajak. Dengan demikian, ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tidak tepat karena tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak.

Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP juga tidak sesuai dengan *self assessment system* yang sudah lama diterapkan di Indonesia. Di dalam ketentuan tersebut kepastian hukum dan *law enforcement* menjadi tidak ada, dimana sanksi administrasi yang telah dikenakan dapat dikurangkan atau dihapuskan hanya karena alasan kekhilafan Wajib Pajak yang sifatnya sangat subyektif.

5.2. SARAN

Berdasarkan kesimpulan di atas, penulis dapat memberikan beberapa saran sebagai berikut:

- a. Merevisi UU KUP agar memenuhi syarat-syarat kepastian hukum dan asas-asas keadilan di dalam Undang-Undang Perpajakan. UU KUP yang baru tidak boleh melanggar tujuan Undang-Undang Perpajakan yaitu memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Dalam hal ini, rumusan Pasal di dalam UU KUP harus tepat, jelas, tidak menimbulkan pengertian ganda, dan sinkron dengan Penjelasan, serta memberikan keadilan. Kepastian hukum sangat penting dalam kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, karena tanpa kepastian hukum maka keadilan tidak akan tercapai.
- b. Menghapus ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya. Hal ini disebabkan ketentuan tersebut tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak. Di dalam ketentuan tersebut kepastian hukum dan *law enforcement* menjadi tidak ada, dimana sanksi administrasi yang telah dikenakan dapat dikurangkan atau dihapuskan hanya karena alasan kekhilafan Wajib Pajak yang sifatnya sangat subyektif. Sehubungan dengan *self assessment system* yang sudah lama diterapkan di Indonesia, maka seharusnya tidak ada lagi sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak maupun karena ketidaktepatan petugas pajak.

- c. Memberikan sanksi kepada petugas pajak yang karena ketidaktekeliannya telah mengenakan sanksi administrasi kepada Wajib Pajak sehingga membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan keadilan kepada Wajib Pajak. Dengan demikian petugas pajak dan Wajib Pajak mempunyai kedudukan yang sederajat dalam penegakan hukum. Di samping itu, kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan harus terus ditingkatkan dengan memberikan penyuluhan dan pengawasan yang optimal.
- d. Meningkatkan kemampuan dan profesionalisme petugas pajak agar tidak ada lagi sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidaktekelian petugas pajak. Dalam hal ini keadilan sangat diperlukan dalam pelaksanaan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena ketidaktekelian petugas pajak. Sebagai pelaksana ketentuan Undang-Undang Perpajakan dan peraturan pelaksanaannya, maka seharusnya petugas pajak mempunyai latar belakang pendidikan dan pengetahuan yang baik serta kemampuan untuk menjalankan tugas dengan penuh tanggung jawab. Dengan adanya kemampuan dan profesionalisme yang tinggi dari petugas pajak diharapkan dapat memberi pengaruh positif bagi Wajib Pajak agar senantiasa melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik.

DAFTAR PUSTAKA

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Republik Indonesia. Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.

Departemen Keuangan. Peraturan Menteri Keuangan tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar, dan Pembatalan Hasil Pemeriksaan. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.03/2008 tanggal 6 Pebruari 2008.

_____. Standard Operating Procedures: Tata Cara Penyelesaian Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi di Kanwil. Jakarta: 13 Maret 2008.

BUKU-BUKU

Ahmadi, Wiratni. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Bandung: PT. Refika Aditama, 2006.

A. Musgrave, Richard and Peggy B. Musgrave. *Public Finance in Theory and Practice*. Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1993.

Bayan, Khairul. *Penegakan Keadilan di Indonesia*. Jakarta: Ilmiah Publishers, 2004.

B. Ilyas, Wirawan dan Richard Burton. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.

Boediono. *Perpajakan Indonesia: Teori Perpajakan, Kebijakan Perpajakan, Pajak Luar Negeri*. Jakarta: Diadit Media, 2000.

Bohari. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1999.

Brolodihardjo, Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Refika Aditama, 2003.

Devano, Sony dan Siti Kurnia Rahayu. *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*. Jakarta: Kencana, 2006.

Hamzah, Andi. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1994.

- Hutagaol, John. *Perpajakan: Isu-Isu Kontemporer*. Jakarta: Graha Ilmu, 2007.
- Ismail, Tjip. *Materi Kuliah Hukum Pajak*. Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia. 2009.
- Kelsen, Hans. *What is Justice? Justice Law and Politics in the Mirror of Science*. Los Angeles: University of California Press, 1957.
- K. Judisseno, Rinsky. *Perpajakan*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 1999.
- Mansury. *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind-Hill-Co, 1996.
- _____. *Kebijakan Fiskal*. Jakarta: YP4, 1999.
- _____. *Pembahasan Mendalam Pajak Atas Penghasilan*. Jakarta: YP4, 2000.
- Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi Offset, 2000.
- Marsuni, Lauddin. *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press, 2006.
- Mertokusumo, Sudikno. *Menenal Hukum*. Yogyakarta: Maju, 1991.
- Moeljatno. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta: PT. Rineka Cipta, 2002.
- Nurmantu, Safri. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit, 2005.
- Priantara, Diaz. *Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak*. Jakarta: Djembatan, 2000.
- Pudyatmoko, Sri. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: Andi, 2002
- _____. *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Purwito, Ali dan Rukiah Komariah. *Pengadilan Pajak: Proses Keberatan dan Banding*. Jakarta: FHUI, 2007.
- Rawls, John. *A Theory of Justice*. Massachusetts: Harvard University Press, 1995.
- Saidi, M. Djafar. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2007.
- Sindian Djajadiningrat, Isa. *Hukum Pajak dan Keadilan*. Bandung: Eresco, 1981.
- Soemitro, Rochmat. *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*. Bandung: PT. Eresco, 1988.
- _____. *Asas dan Dasar Perpajakan 3*. Bandung: PT. Eresco, 1989.
- _____. *Asas dan Dasar Perpajakan 2*. Bandung: PT. Eresco, 1997.
- _____. *Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Bandung: PT. Refika Aditama, 2004.

- Suandy, Ertly. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2000.
- Syofyan, Syofrin. *Hukum Pajak dan Permasalahannya*. Bandung: PT. Refika Aditama, 2004.
- Tarigan, Rasin. *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2005.
- The Indonesian Tax in Brief. *Tinjauan Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 2006.
- Wignyosoebroto, Soetandyo. *Menggagas Terwujudnya Peradilan yang Independen dengan Hakim Profesional yang Tidak Memihak*. Jakarta: Buletin Komisi Yudisial Vol.I No.3.

