

**DAMPAK PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI
PERPAJAKAN BERDASARKAN PASAL 37A UNDANG UNDANG
NOMOR 28 TAHUN 2007 TERHADAP KEPASTIAN HUKUM
BAGI WAJIB PAJAK**

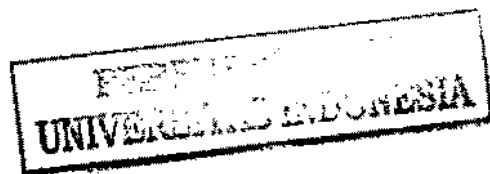
TESIS

**Sri Andahyani
NPM. 0606005593**

T
25/100



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS INDONESIA
PROGRAM PASCASARJANA
JAKARTA
Januari 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 : Sri Andahyani

NPM : 0606005593

Tanda tangan :

Tanggal : 3 Januari 2009

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Sri Andahyani
NPM : 0606005593
Program Studi : Magister Ilmu Hukum
Judul Tesis : *Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi
Pasal 37A Undang Undang Nomor 28
Tahun 2007 terhadap Kepastian Hukum
Wajib Pajak.*

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

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Prof. Dr. Arifin P Soeria Atmadja, SH (.....)

Penguji : Dr. Tjip Ismail, SH, MM (.....)

Penguji : Dian Puji N Simatupang, SH, MH (.....)

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 3 Januari 2008

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur hanya bagi Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat-Nya sehingga Penulis dapat menyelesaikan tesis ini walaupun mengalami berbagai hambatan dan rintangan.

Penyusunan tesis ini dimaksudkan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum (MH) pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia dalam bidang kekhususan Hukum Ekonomi Tahun Akademik 2008/2009.. Penulis sangat tertarik pada Kebijakan Perpajakan dalam Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007. Dan mencoba untuk membahas dalam tesis dengan judul "*Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 terhadap Kepastian Hukum Wajib Pajak*" membahas tentang apa tujuan dan dampak kebijakan perpajakan ini bagi Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak.

Dalam menyelesaikan penulisan tesis ini, penulis mendapat bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak. Pada kesempatan ini, Penulis mengucapkan terima kasih kepada Prof. Dr. Arifin P Soeria Atmadja,SH yang telah memberikan bimbingan dan ilmunya. Penulis mengucapkan terima kasih kepada para pimpinan, seluruh staf pengajar dan seluruh staf administrasi Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu penulis dalam mendapatkan ilmu dan pengetahuan hukum dari proses belajar mengajar selama ini. Dan juga penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada suami tercinta Suseno yang telah memberikan dukungan selama penulis mengambil Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, serta ucapan terima kasih penulis kepada seluruh teman-teman penulis yang telah mendukung terselesaikannya tesis ini.

Penulis menyadari bahwa di dalam penulisan tesis ini masih terdapat banyak kekurangan, ibarat pepatah “ Tidak ada gading yang tidak retak”. Untuk itu, kritik dan saran membangun sangat diharapkan untuk penyempurnaan dari tesis ini. Semoga tesis ini bermanfaat setidaknya bagi penulis sendiri dan pihak-pihak lain yang berkenan memanfaatkannya.

Jakarta, 3 Januari 2009

Sri Andahyani



**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR
UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

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

Nama : Sri Andahyani
NPM : 0606005593
Program Studi : Magister Ilmu Hukum
Fakultas : Hukum
Jenis karya : Tesis

demikian mengembangkan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif** (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul: "*Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 terhadap Kepastian Hukum Wajib Pajak*"

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 tanpa meminta izin dari 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 : 3 Januari 2009

Yang menyatakan

(Sri Andahyani)

ABSTRAK

Nama : Sri Andahyani
Program Studi : Magister Ilmu Hukum Kekhususan Hukum Ekonomi
Judul : **Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang
Undang Nomor 28 Tahun 2007 terhadap Kepastian Hukum
Wajib Pajak.**

Tesis ini membahas mengapa diperlukan kebijakan penghapusan sanksi administrasi sesuai Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan bagaimana kepastian hukum bagi Wajib Pajak serta dampaknya yang memanfaatkan Penghapusan sanksi administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007. Metode penelitian yang digunakan adalah normatif yuridis. Data yang diperlukan dalam penelitian ini diperoleh melalui penelitian kepustakaan yaitu penelitian dengan menggunakan data sekunder berupa buku-buku, peraturan-peraturan, laporan-laporan, informasi ilmiah dan bahan tertulis lainnya yang berhubungan dengan pokok permasalahan.

Tujuan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 adalah agar Direktorat Jenderal Pajak mempunyai Data Base Wajib Pajak yang akurat disamping itu untuk menambah penerimaan pajak di tahun 2008. Kepastian Hukum bagi Wajib Pajak yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007, atas data dan informasi yang disampaikan dalam SPT Tahunan PPh /Pembetulan SPT Tahunan PPh dalam rangka kebijakan ini adalah tidak akan dilakukan pemeriksaan sepanjang tidak ada data lain yang membuktikan bahwa SPT yang bersangkutan tidak benar. Namun demikian pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sangat terbuka untuk tahun-tahun pajak selanjutnya setelah tahun pajak 2006 (WP lama) atau tahun 2007 (WP Baru) Dampak Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 mempunyai pengaruh positif dan negatif bagi Wajib Pajak dan bagi Direktorat Jenderal Pajak.

Kata kunci:

Penghapusan Sanksi Administrasi Pasl 37 A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007

ABSTRACT

Name : Sri Andahyani
Study Program : Master Degree in Law Concentration in Economic Law
Title : **Impact of Administrative Sanction Deletion Article 37A Law Number 28 Year 2007 Toward Taxpayer's Legal Certainty**

This thesis discusses why the administrative sanction deletion policy is required in compliance with Article 37A Act Number 28 Year 2007 and how is legal certainty for taxpayer and its impact by taking advantages of administrative sanction deletion Article 37A Act Number 28 Year 2007. Research method used is juridical normative. Data required in this research was obtained through library research namely research by using secondary data in form of books, regulation and laws, reports, scientific information and other writing material related to the subject matter.

The aim of administrative sanction deletion policy as regulated in Article 37A Act Number 28 Year 2007 is in order that Directorate General of Taxation has an accurate Taxpayer Database in addition to increase tax revenue in 2008. Legal certainty for taxpayer by taking advantages from administrative sanction deletion policy as regulated in Article 37A Act Number 28 Year 2007, upon data and information submitted in Annual SPT Income Tax/Correction of Annual SPT Income Tax in order that there would be no inspection as long as there is no other data providing evidence that the SPT is not correct. However, the inspection toward taxpayers is very transparent for further Administrative Sanction Deletion Policy regulated in Article 37A Act Number 28 Year 2007 has positive and negative impacts for taxpayers and for Directorate General of Taxation.

Keywords :
Administrative Sanction Deletion Article 37A Act Number 28 Year 2007

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PENGESAHAN	ii
KATA PENGANTAR	iii
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	v
ABSTRAK	vi
DAFTAR ISI	viii
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Permasalahan	8
1.3 Tujuan Penelitian	8
1.4 Kegunaan Penelitian	8
1.5 Kerangka Konseptual	9
1.6 Kerangka Teori	12
1.7 Metode Penelitian	
2. TEORI PEMUNGUTAN PAJAK, KEPASTIAN HUKUM, DAN KEADILAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK	20
2.1 Teori Pemungutan Pajak	20
2.1.1. Kewenangan Negara Memungut Pajak	20
2.1.2. Filosofi dan Asas-Asas Pemungutan Pajak	23
2.1.3. Sistem Perpajakan	28
2.1.4. Sistem Pemungutan Pajak	32
2.2 Tinjauan Tentang Hukum	34
2.2.1. Pengertian dan Tujuan Hukum	34
2.2.2. Sumber Hukum	38
2.2.3. Tata Hukum	42
2.3. Keterkaitan Keadilan Dalam Pemungutan Pajak	46
2.3.1. Dasar Hukum Pemungutan Pajak di Indonesia	46
2.3.2. Hukum Pajak sebagai Hukum Publik	49
2.3.3. HUBUNGAN Hukum antara Aparat Pajak (Fiskus) dan Wajib Pajak	50
2.3.4. Penafsiran dalam Hukum dan Penafsiran Undang-Undang Pajak	51
2.3.5. Hukum dan Keadilan	58
2.3.6. Keadilan Dalam Prespektif Pajak	67
2.4. Hukum dan Kepastian Hukum	70
2.5. Kepastian Hukum Dalam Bidang Perpajakan	73

3.	SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK DAN PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI PASAL 37A UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007	77
3.1.	Sistem Pemungutan Pajak <i>Self Assesment</i> dan Upaya Penghindaran Pajak	77
3.2.	Kebijakan Pengampunan Pajak (<i>Tax Amnesty</i>)	81
3.3.	Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan	84
3.3.1.	Fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi	84
3.3.2.	Dasar Hukum	85
3.3.3.	Kategori Wajib Pajak yang Berhak Memanfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	88
3.3.4.	Ruang Lingkup Pajak yang Mendapatkan penghapusan Sanksi Administrasi Pasl 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	96
3.3.5.	Sanksi Administrasi Yang Dihapuskan	97
3.3.6.	Fasilitas Yang Diberikan Kepada Wajib Pajak Yang Memanfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	99
3.3.7.	Tata Cara Pengadministrasian Bagi Wajib Pajak Yang Memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasin Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	104
4	DAMPAK PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI PASAL 37A UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TERHADAP KEPASTIAN HUKUM WAJIB PAJAK	123
4.1.	Latar Belakang Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	126
4.2.	Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 merupakan Pengampunan Pajak Ringan	130
4.3.	Langkah-Langkah persiapan DJP Diberlakukannya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	134
4.4.	Faktor-Faktor Diterbitkannya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	143
4.5.	Tujuan Diterbitkannya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	147
4.6.	Kepastian Hukum Terhadap Wajib Pajak Yang Memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	152
4.6.1	Analisis Tentang Penerbitan Peraturan Pelaksana Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	152

4.6.2.	Penafsiran Penghapusan Sanksi Administrasi Pajak Secara Gramatikal, Timbulnya Sanksi Administrasi, Dan Kepastian Hukum Surat Ucapan Terima Kasih	159
4.6.3.	Penghapusan Sanksi Denda Pasal 7 Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007	163
4.6.4.	Tinjauan Pengurangan dan Penghapusan Sanksi Administrasi sesuai Pasal 36 Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007	169
4.6.5.	Pelaksanaan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	170
4.6.6.	Pemanfaatan Data Atau Keterangan Yang Berkaitan Dengan SPT Tahunan PPh Yang Disampaikan Wajib Pajak Dalam Rangka Pelaksanaan Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	174
4.6.7.	Wacana Perpajakan Pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007	180
4.7	Analisis Dampak Penerapan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	193
5.	KESIMPULAN DAN SARAN	194
DAFTAR REFERENSI		

BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pembangunan Nasional adalah upaya yang dilaksanakan oleh semua komponen bangsa dalam rangka pencapaian tujuan bernegara. Menurut Undang Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional bahwa Perencanaan Pembangunan Nasional disusun secara sistimatis, terarah, terpadu, menyeluruh dan tanggap terhadap perubahan. Sistem Perencanaan pembangunan Nasional diselenggarakan berdasarkan Asas Umum Penyelenggaraan Negara¹ dan Sistem perencanaan pembangunan Nasional bertujuan :

- a. mendukung koordinasi antar pelaku pembangunan;
- b. menjamin terciptanya integrasi, sinkronisasi, dan sinergi baik antar Daerah, antar ruang, antar waktu, antar fungsi pemerintah maupun antara Pusat dan Daerah;

¹ Lihat dalam penjelasan Undang Undang Nomor 25 Tahun 2004 Pasal 1 Ayat (3) Yang dimaksud dengan "Asas Umum Penyelenggaraan Negara" adalah meliputi:

1. Asas "kepastian hukum" yaitu asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatutan, dan keadilan dalam setiap kebijakan Penyelenggara Negara;
2. Asas "tertib penyelenggaraan Negara" yaitu asas yang menjadi landasan keteraturan, keserasian, dan keseimbangan dalam pengendalian penyelenggaraan Negara;
3. Asas "kepentingan umum" yaitu asas yang mendahulukan kesejahteraan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif, dan selektif;
4. Asas "keterbukaan" yaitu asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif tentang penyelenggaraan negara dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan, dan rahasia Negara;
5. Asas "proporsionalitas" yaitu asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban Penyelenggara Negara;
6. Asas "profesionalitas" yaitu asas yang mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan; dan
7. Asas "akuntabilitas" yaitu asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan Penyelenggara Negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

- c. menjamin keterkaitan dan konsistensi antara perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, dan pengawasan;
- d. mengoptimalkan partisipasi masyarakat; dan
- e. menjamin tercapainya penggunaan sumber daya secara efisien, efektif, berkeadilan, dan berkelanjutan.

Oleh karena itu pembangunan nasional pada dasarnya tanggung jawab bersama antara masyarakat bersama pemerintah. Sehingga peranan masyarakat dalam pembiayaan pembangunan terus ditumbuhkan dengan mendorong kesadaran pemahaman dan tanggung jawab bahwa pembangunan adalah hak dan kewajiban seluruh rakyat. Saat ini pemerintah mengarahkan pembangunan nasional untuk mencapai tujuan pembangunan dan untuk menunjang pembangunan tersebut, maka penerimaan negara perlu terus diupayakan peningkatannya sehingga mampu membiayai pembangunan itu. Peningkatan penerimaan dilakukan dengan menggali dan mengembangkan semua sumber penerimaan negara terutama penerimaan yang bersumber dari pajak.

Pendapatan Negara menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 11 ayat (3) bahwa pendapatan Negara terdiri dari penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak dan hibah. Penerimaan Pajak dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara saat ini sangat berperan penting, dan menjadi primadona sebagai penghasil uang Negara sejak berakhirnya kejayaan penerimaan dari Minyak dan gas alam (Migas) yang dahulu menjadi penghasil utama penerimaan Negara. Seperti yang diungkapkan Menteri Keuangan RI Sri Mulyani Indrawati dalam Majalah Berita Pajak, “Selama 40 tahun Indonesia merdeka, kita tidak terlalu peduli dengan pajak karena kita dikaruniai beberapa komoditi sumber pendapatan negara antara lain sumber daya alam berupa migas. Namun kemudian Negara menyadari bahwa untuk memakmurkan rakyat, menciptakan keadilan sosial, memelihara perdamaian menjaga martabat di mata dunia, tidak mungkin hanya didanai satu dua komoditas itu.”²

² -----, Esensi Modernisasi adalah Mengubah Kultur dan Mindset, , Majalah Berita Pajak, Vol. XL No. 1599 (November 2007) : hal.9

Sebagai primadona penerimaan pajak setiap tahun terus ditingkatkan, bila dilihat dari tiga tahun terakhir penerimaan pajak tahun 2006 sebesar Rp409.203.0 milyar, tahun 2007 sebesar Rp492.000.0 milyar dan tahun 2008 sebesar Rp583.675.6 milyar. Menurut Liberty Pandiangan :

"Dengan tersedianya penerimaan pajak dalam APBN membuat tugas-tugas pemerintahan dan pembangunan dapat berjalan dengan baik sesuai rencana dan program yang dilakukan oleh setiap unit pemerintahan (departemen, kementerian, badan dan Lembaga Negara lainnya) setiap tahun. Penerimaan pajak digunakan untuk menyediakan barang-barang dan jasa-jasa publik yang dibutuhkan masyarakat " .³

Bangsa Indonesia saat ini menghadapi berbagai permasalahan seperti krisis moneter yang berkepanjangan dan lesunya perekonomian Indonesia adalah faktor-faktor negatif yang dapat memberikan dampak langsung maupun tidak langsung terhadap penerimaan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa tugas pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak menjadi semakin berat dalam menghimpun dana sesuai dengan target yang telah ditetapkan dalam APBN setiap tahunnya. Oleh karena itu pemerintah perlu mencari solusi dalam meningkatkan peranan penerimaan pajak.

Upaya-upaya yang dilakukan dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak adalah melakukan reformasi Perpajakan. Reformasi perpajakan menurut Direktur Jenderal Pajak, Darmin Nasution dalam Majalah Berita Pajak, ada 4(empat) unsur dalam reformasi perpajakan yaitu modernisasi administrasi Perpajakan, amademen UU pajak, ekstensifikasi dan intensifikasi.⁴ Reformasi perpajakan yang bertujuan menciptakan sistem perpajakan nasional yang baik serta lebih adil dalam pengenaannya dan pemungutannya.

Sejak tahun 1984, sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia adalah "*Self Assessment*" dimana masyarakat Wajib Pajak diberikan kepercayaan oleh Pemerintah

³ Liberty, Pandiangan, *Modernisasi & Reformasi Pelayanan Perpajakan*, (Jakarta : PT Elex Media Komputindo, Kelompok Gramedia, 2008), hal. 69

⁴ -----, *Modernisasi Bukan Basa-Basi*, Majalah Berita Pajak, Vol. XL No. 1598 (November 2007): hal.9

mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan pajak yang terutang. Dengan ditetapkannya *Self Assessment* sebagai sistem perpajakan, yang menyebabkan setiap warga masyarakat yang telah memenuhi persyaratan subyektif dan obyektif seharusnya secara mandiri mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak. Namun pada kenyataannya tidak demikian khususnya untuk Wajib Pajak Orang Pribadi pada tahun 2000 jumlah penduduk atau kepala keluarga atau orang yang mempunyai penghasilan di atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) diperkirakan sekitar 45 juta orang, jumlah Wajib Pajak orang pribadi yang terdaftar baru sekitar 3 % (1.32 juta WP).⁵ Dan sampai dengan tahun 2007 jumlah wajib pajak terdaftar di Direktorat Jenderal Pajak Wajib Pajak Orang Pribadi terdaftar 3,7 juta, dan 1.09 juta Wajib Pajak Badan.

Jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi bila dibandingkan dengan jumlah penduduk, sangat kecil dan tidak sebanding. Hal ini disadari ada beberapa faktor yang menyebabkan rendahnya kesadaran masyarakat untuk mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dikarenakan antara lain :

1. Rendahnya pengetahuan Wajib Pajak Orang Pribadi tentang pajak.
2. Masyarakat Wajib Pajak belum merasakan manfaat dari pemungutan pajak oleh negara;
3. Buruknya administrasi perpajakan di Direktorat Jenderal Pajak.
4. Kurangnya sosialisasi perpajakan kepada masyarakat;
5. Jeleknya pelayanan yang diberikan oleh aparat pajak.
6. Kurangnya penegakan hukum perpajakan oleh aparat pajak.

Sedangkan apabila ditinjau dari kebenaran dalam menghitung, memperhitungkan, membayar dan menyetor pajak, di Indonesia pada umumnya, pembayar pajak baik badan maupun perorangan belum membayar kewajiban pajaknya sesuai keadaan yang sebenarnya.⁶ Menurut Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu :

⁵ Ibid, hal.3

⁶ -----, Pengampunan Pajak, <http://www.transparansi.or.id/?pilih=lihatkolom&id=29>, diakses 26 Maret 2008

"Kesadaran dan kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan tidak hanya tergantung kepada masalah-masalah teknis saja menyangkut metode pemungutan pajak, tarif pajak, teknis pemeriksaan, penyidikan, penerapan sanksi sebagai perwujudan pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dan pelayanan kepada Wajib Pajak selaku pihak pemberi dana bagi negara dalam membayar pajak. Disamping itu juga tergantung pada kemauan Wajib Pajak juga, sampai sejauh mana Wajib Pajak tersebut akan mematuhi ketentuan perundang-undangan perpajakan⁷ Dan hal ini disadari bahwa permasalahan tersebut berakar pada kondisi membayar pajak adalah suatu pengorbanan yang dilakukan warga negara dengan menyerahkan sebagian hartanya kepada negara dengan sukarela"⁸.

Dengan sistem perpajakan yang diterapkan di Indonesia adalah sistem *Self Assessment*, dimana Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan pajaknya. Sedangkan Direktorat Jenderal Pajak tidak mempunyai data yang dapat digunakan untuk menguji secara material atas pajak yang dilaporkan oleh seluruh Wajib Pajak terdaftar, maka sangat dimungkinkan adanya Wajib Pajak yang belum melaporkan seluruh kewajiban pajaknya dengan benar.

Dengan alasan tersebut di atas maka didalam Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, diatur ketentuan baru tentang penghapusan sanksi administrasi bagi Wajib Pajak sesuai yang diatur dalam Pasal 37A sebagai berikut :

- 1) Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- 2) Wajib Pajak Orang Pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak paling lama 1(satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi

⁷ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu*, (Jakarta, Kencana Predana Media Group, 2006, hal. 113

⁸ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *ibid*, hal. 115

atas pajak yang tidak atau yang kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Kebijakan ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2008 dan berakhir pada tanggal 31 Desember 2008.

Dengan kebijakan ini diharapkan Wajib Pajak terbuka untuk mengungkapkan seluruh penghasilan, harta, hutangnya dan membayar pajak penghasilan yang kurang dibayar dengan jujur dan benar, melalui pelaporan dalam Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan PPh dan Wajib Pajak akan mendapatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi dan fasilitas penghentian pemeriksaan atau tidak akan diperiksa oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Pada awal bulan Juli 2008, Direktur Jenderal Pajak sedang giat melakukan kampanye tentang Penghapusan Sanksi Administrasi sesuai Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 melalui sosialisasi langsung maupun tidak langsung kepada Wajib Pajak, *talk show* melalui media elektronik, penyebaran brosur, pemasangan spanduk dan lain sebagainya.

Dari berbagai surat kabar dan majalah terdapat berbagai pandangan dan pendapat tentang kebijakan penghapusan sanksi administrasi ini, antara lain :

- a. Dalam Majalah Berita Pajak menurut Ketua Umum Kadin Indonesia, M.S. Hidayat :
 "Kami tetap akan mengingatkan para anggota kami di Kadin Indonesia untuk memanfaatkan kesempatan baik ini sebaik-baiknya, semaksimal mungkin. Masalahnya adalah perlunya kami mendapat jaminan, mendapat kepastian hukum bahwa dengan melakukan *Sunset Policy* ini maka kesalahan masa lalu benar-benar diampuni. Itu saja, sehingga tidak akan ada lagi pemeriksaan atas data-data baru yang akan kita munculkan pada pembetulan SPT itu sendiri. Kalau maksudnya memang begitu, mari, kami akan sosialisasikan *Sunset Policy* ini dan terus menghimbau para

pengusaha untuk memanfaatkannya. Yang penting adalah jaminan kepastian hukumnya, kepastian aturan mainnya".⁹

- b. Dalam Majalah Berita Pajak menurut Ketua Umum Aprindo, Sofyan Wanandi :
"Memang yang kita minta kepada Dirjen Pajak adalah mengenai pelaksanaan dari *Sunset Policy* ini di lapangan. Jangan sampai terjadi besok kita sudah memberikan apa yang selama ini kurang kita bayar terus dipakai oleh aparat di bawah itu untuk mencari-cari kesalahan. Kalau seperti itu lagi, saya yakin tujuan atau sasaran dan sasaran dari *Sunset Policy* ini tidak bakal berhasil karena orang akan takut duluan sebelum melaksanakan *Sunset Policy*".¹⁰
- c. Dalam Majalah Berita Pajak terungkap "Kami sangat senang dengan pemaparan Bapak Dirjen Pajak yang sangat menyejukkan. Tapi kenyataan di lapangan, suasana di seluruh Indonesia tentang *Sunset Policy* ini ternyata panas sekali. Karena KPP-KPP interpretasinya bermacam-macam dan tidak seragam" ujar anggota KADIN yang juga konsultan pajak pengurus IKPI, Priyo Handoyo.¹¹
- d. Ada yang menganggap, penerapan ini justru menjebak Wajib Pajak, artinya lebih baik menyimpan duitnya di bawah bantal ketimbang melaporkan SPT pajaknya?¹²
- e. Menurut Erna Girsang, kalangan dunia usaha meminta Dirjen Pajak menjamin tidak ada aparat pajak (fiskus) yang memanfaatkan ketidaktahuan Wajib Pajak untuk mendapatkan keuntungan dalam pelaksanaan *Sunset Policy*.¹³

Sesuai uraian di atas dimana banyak keraguan di dalam masyarakat tentang Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi ini maka penulis akan membahas tentang ***Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi Perpajakan berdasarkan Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 Terhadap Kepastian Hukum bagi Wajib Pajak.***

⁹ -----, Ketua Umum Kadin Indonesia, M.S. Hidayat : Berharap Kepastian Aturan "Sunset Policy", Majalah Berita pajak, Vol. XL No. 1617, hal. 8

¹⁰ -----, idem, hal.9

¹¹ -----, Priyo Handoyo, Interpretasi "Sunset policy" Masih Rancu", idem, hal.12

¹² -----, Darmin Nasution, Jangan Takut Dijebak Aparat Pajak, Gatra, tanggal 13 Agustus 2008, diambil dari kliping Pamorku: No. 0148, edisi Kamis, 7 Agustus 2008.

¹³ Erna Girsang S.U. Enam bulan berjalan, tak satu pun WP gunakan Fasilitas, Jangan ada fiskus nakal dalam Sunset Policy, Bisnis Indonesia tanggal 24 Juli 2008, diambil dari kliping pajak pamorku, edisi No.0141, hari Senin tanggal 28 Juli 2008.

1.2 Permasalahan

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka permasalahan yang dapat dirumuskan dan akan dibahas adalah sebagai berikut :

1. Mengapa diperlukan kebijakan penghapusan sanksi administrasi sesuai Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007.
2. Bagaimana kepastian hukum bagi Wajib Pajak yang memanfaatkan memanfaatkan kebijakan penghapusan sanksi adminibtrasi sesuai Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007.
3. Apa akibat hukum dari kebijakan penghapusan sanksi administrasi sesuai Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan permasalahan di atas, maka tujuan yang diharapkan dapat diperoleh dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui kebijakan penghapusan sanksi administrasi yang diterapkan kepada Wajib Pajak.
2. Untuk mengetahui kepastian hukum atas kebijakan penghapusan sanksi administrasi di bidang perpajakan.
3. Untuk mengkaji akibat hukum timbul dari kebijakan penghapusan sanksi administrasi bagi Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak.

1.4 Kegunaan Penelitian

Kegunaan atau manfaat yang diharapkan dapat diperoleh dari penelitian ini adalah:

1. Secara teoritis dapat memberikan sumbangan pemikiran bagi penyempurnaan peraturan-peraturan yang berkaitan dengan perpajakan.
2. Secara praktis dapat menjadi bahan masukan bagi Wajib Pajak yang memanfaatkan kebijakan penghapusan sanksi administrasi perpajakan.

3. Secara praktis dapat menjadi bahan masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam penerapan kebijakan penghapusan sanksi administrasi perpajakan.

1.5 Kerangka Konsepsional

Dalam membahas permasalahan tersebut di atas, perlu diketahui batasan penting mengenai beberapa istilah atau pengertian yang berkaitan yaitu sebagai berikut :

- a. Pajak dalam Pasal 1 butir 1 Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.
- b. Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang undangan perpajakan (Pasal 1 butir 2).
- c. Badan adalah sekmpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap (Pasal 1 butir 3).
- d. Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, melakukan usaha jasa atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean (Pasal 1 butir 4).

- e. Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya (Pasal 1 butir 5).
- f. Nomor Pokok Wajib Pajak adalah nomor yang diberikan kepada Wajib Pajak sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya (Pasal 1 butir 6).
- g. Surat Pemberitahuan adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, obyek pajak dan/atau bukan obyek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 butir 11).
- h. Surat Pemberitahuan Tahunan adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu tahun pajak atau bagian tahun pajak (Pasal 1 butir 13).
- i. Surat Setoran adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah dilakukan dengan cara lain ke kas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan (Pasal 1 butir 14).
- j. Surat Ketetapan Pajak adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Keterangan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (Pasal 1 butir 15).
- k. Surat Tagihan Pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda (Pasal 1 butir 20).
- l. Kredit Pajak untuk Pajak Penghasilan adalah pajak yang dibayar sendiri oleh wajib pajak ditambah pokok pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak karena Pajak Penghasilan dalam tahun pajak berjalan tidak atau kurang dibayar, ditambah dengan pajak yang dipotong atau dipungut, ditambah dengan pajak atas penghasilan yang dibayar atau terutang diluar negeri dikurangi dengan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak, yang dikurangkan dari pajak yang terutang (Pasal 1 butir 22).

- m. Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan pengolahan data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara obyektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melakukan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 butir 25).
- n. Bukti Permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara (Pasal 1 butir 26).
- o. Penghapusan sanksi administrasi berupa bunga bagi Wajib Pajak merupakan ketentuan baru sebagai berikut :
 - 1) Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan peraturan Menteri Keuangan.
 - 2) Wajib Pajak Orang Pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak paling lama 1(satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau yang kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar (Pasal 37A).

1.6 Kerangka Teori

Dalam Pasal 1 ayat 3 Undang Undang Dasar 1945 menyatakan bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum Sejak negara Indonesia didirikan ditetapkan sebagai negara yang menundukkan dan mendasarkan diri kepada hukum. Sebagai *Rechtsstaat* yang mengandung ikatan hakiki antara negara dan hukum, Negara Republik Indonesia menempatkan Undang Undang Dasar 1945 dalam kedudukan yang sentral dalam kehidupan rakyatnya. Bagi Negara Republik Indonesia Undang Undang Dasar 1945 selain merupakan norma tertinggi (*die oberste norm*) sebagaimana terdapat dalam Pokok Pokok Pikiran dalam Pembukaanya juga merupakan Konstitusi Negara (*die Verfassung des States*) sebagaimana terdapat dalam Batang Tubuhnya. Dalam konstitusi terdapat aturan-aturan hukum yang mengatur organ-organ tersebut, tata hubungan sesamanya, dan lingkup kerja masing-masing, serta berisi aturan-aturan hukum mengenai tata hubungan timbal – balik antara negara dan warga negara serta penduduknya.¹⁴ Oleh karena itu dalam hal pemungutan pajak oleh negara kepada rakyatnya secara tegas diatur dalam Undang Undang Dasar 1945 yang telah beberapa kali dilakukan amandemen Pasal 23A bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

Jadi dari aspek legalisasi, berdasarkan undang-undang diartikan rakyat (melalui wakilnya di DPR) telah turut serta menentukan pengenaan, pemungutan, dan penarikan pajak dari subyek pajak .¹⁵ Seperti yang diungkapkan oleh Safri Nurmantu dalam bukunya Pengantar Perpajakan, beberapa slogan yang menjadi pendorong perjuangan rakyat untuk ikut serta dalam penentuan peraturan perpajakan di Amerika Serikat (1775-1783) antara lain :¹⁶

¹⁴ A. Hamid S. A, Teori Perundang-Undangan Indonesia dalam buku Politik Hukum Tata Negara Indonesia (Jakarta: Pusat Studi Hukum Tata Negara, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2004), hal. 119

¹⁵ Liberty Pandiangan, Pajak sebagai Hak Rakyat, artikel dimuat di Bisnis Indonesia tanggal 13 November 2006, diambil dari klikpajak.com

¹⁶ Safri Nurmantu, Pengantar Perpajakan, (Jakarta, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005), hal. 7

1. *No taxation without representation*, yang maksudnya adalah tiada pemungutan pajak oleh Pemerintah kecuali pemungutan tersebut telah disahkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat.
2. *Taxation without representation is tyranny*, yang maksudnya adalah pemungutan pajak yang dilakukan tanpa melalui persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat adalah sama dengan tirani atau pemerintah yang sewenang-wenang.
3. *Taxation without representation is robbery*, yang maknanya adalah pemungutan pajak yang dilakukan tanpa melalui persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat sama dengan perampokan.

Berbagai definisi pajak menurut para pakar perpajakan adalah sebagai berikut :

Menurut Prof. Dr. Soemitro, SH "Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontra-prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum."¹⁷

Menurut Prof. J. Adriani : "Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapatkan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan."¹⁸

Menurut Sommerfeld Ray M, Andersin Herschel M, & Brock Horace " Pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan".¹⁹

¹⁷ Atep Adya Barta dan Zul Afdi Ardian, Perpajakan Jilid 1, (Bandung : Armico, 1989), hal.4.

¹⁸ Ibid, hal.4.

¹⁹ -----, Wikipedia Indonesia, Ensiklopedia bebas berbahasa Indonesia, Pajak,

Jadi dapat disimpulkan ciri-ciri atau unsur pokok yang terdapat pada pengertian pajak yaitu :²⁰

1. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang;
2. Pajak dapat dipaksakan;
3. Diperuntukan bagi keperluan pembiayaan umum pemerintah;
4. Tidak dapat ditunjukkan kontraprestasi secara langsung;
5. Berfungsi sebagai budgeter dan regulerend.

Menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nation* dengan ajaran yang dikenal dengan "*The Four Maxima*", asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut :²¹

1. Asas *Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan), pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan Wajib Pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminasi terhadap Wajib Pajak;
2. Asas *Certainty* (asas kepastian hukum) semua pungutan pajak harus berdasarkan Undang Undang, sehingga bagi yang melanggar akan dikenai sanksi hukum;
3. Asas *Convenience of Payment* (asas pemungutan pajak yang tepat waktu) pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi Wajib Pajak (saat yang paling baik);
4. Asas *Efficiency* (asas efisien atau ekonomis) biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.

Atau menurut Mardiasmo, agar pemungutan pajak tidak menimbulkan perlawanan atau hambatan, maka pemungutan pajak harus memenuhi persyaratan sebagai berikut :²²

1. Pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan)
 Sesuai dengan tujuan hukum yakni mencapai keadilan, undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantaranya pengenaan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan

²⁰ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, op., cit., hal. 23

²¹ -----, Wikeipedia Indonesia, loc.cit

²² Mardiasmo, Perpajakan, Edisi Revisi 2006, Yogyakarta, Penerbit Andi, 2006, hal. 2

masing-masing. Sedang adil dalam pelaksanaannya yakni dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan kebenaran, pemanfaatan dalam pembayaran, dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak (sekarang Pengadilan pajak).

2. Pemungutan harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis)
Di Indonesia, pajak diatur dalam UUD 1945 pasal 23 ayat 2 (sekarang Pasal 23A). Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.
3. Tidak mengganggu perekonomian (syarat ekonomis)
Pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun perdagangan sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.
4. Pemungutan pajak harus efisien (syarat efisiensi)
Sesuai fungsi bujetair, biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan sehingga lebih rendah dari pada pemungutannya.
5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana
Sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Syarat ini telah dipenuhi oleh undang-undang perpajakan yang baru.

Sedangkan Sistem Perpajakan dapat disebut sebagai metoda atau cara bagaimana mengelola utang pajak yang terutang oleh Wajib Pajak dapat mengalir ke kas negara. Untuk itu dalam sistem pajak penghasilan dikenal *Self Assessment System*, *Official Assessment System*, dan *Withholding Tax System* (Safri Nurmantu, 105).²³ Indonesia mempunyai beberapa sistem pemungutan pajak yang pernah dilaksanakan, yaitu :²⁴

a. *Official Assessment System*

Dimana wewenang pemungutan pajak pada fiskus. Utang pajak timbul kalau ada Surat Ketetapan Pajak (SKP), dilaksanakan sampai tahun 1967.

²³ Nurmantu, Safri, Pengantar Perpajakan, Jakarta, Penerbit Kelompok Ober Indonesia, 2005, hal 105

²⁴ Devano, Sony, dan Siti Kurnia Rahayu, *loc.cit*, hal. 80

b. *Semi Self Assessment System*

Wewenang pemungutan ada pada wajib pajak dan fiskus. Pada awal tahun pajak wajib pajak menaksir dahulu berapa pajak yang akan terutang untuk satu tahun pajak, kemudian mengangsurnya. Akhir tahun pajak, pajak terutang sesungguhnya ditentukan fiskus. Dilaksanakan di Indonesia pada periode 1968-1983.

c. *Full Self Assessment System*

Wewenang sepenuhnya untuk menentukan besar pajak ada pada wajib pajak. Wajib Pajak aktif menghitung, memperhitungkan, meyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Fiskus tidak campur tangan dalam penentuan besarnya pajak terutang selama wajib pajak tidak menyalahi peraturan yang berlaku. Dilaksanakan secara efektif pada tahun 1984 atas dasar perombakan perundang-undangan perpajakan tahun 1983.

d. *With Holding System*

Wewenang pemungutan ada pada pihak ketiga. Dilaksanakan secara efektif sejak 1984.

Dalam melaksanakan peran pemerintah di dalam perekonomian dan pembangunan ekonomi, banyak ahli ekonomi merumuskan teori kebijakan fiskal yang mempunyai dua instrumen yaitu perpajakan (*tax policy*) dan pengeluaran (*expenditure policy*). Secara ringkas menurut Mankin (2000) " *The government's choice regarding levels of spending and taxation.* " Kebijakan fiskal adalah keputusan bersama antara Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) tentang besarnya penerimaan, pengeluaran dan pinjaman yang ditetapkan dengan maksud untuk mengarahkan perekonomian Indonesia .

1.7 Metode Penelitian

Metode penelitian yang akan digunakan dalam penulisan ini adalah menggunakan metode penelitian yuridis normatif atau dikenal pula dengan penelitian kepustakaan,²⁵ yang menurut Soerjono dan Sri Mamudji,

²⁵ Lihat Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif – Suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta : PT. Radja Grafindo Persada, 2007), hal 14, dikemukakan bahwa penelitian Hukum Normative atau kepustakaan tersebut mencakup : (i) penelitian terhadap azas-azas hukum;(ii) penelitian terhadap sistematika

"..... dikemukakan bahwa penelitian Hukum Normative atau kepustakaan tersebut mencakup : (i) penelitian terhadap azas-azas hukum;(ii) penelitian terhadap sistematika hukum; (iii) penelitian terhadap sikronisasi vertikal dan horizontal; (iv) perbandingan hukum; dan (v) sejarah hukum".

Atau juga dikenal dengan penelitian normatif doktrinal,²⁶ yang menurut Amiruddin dan H. Zainal Asikin, " Pada penelitian hukum jenis ini, acapkali hukum dikonsepsikan sebagai apa yang tertulis dalam peraturan perundang-undangan (*law in book*) atau hukum dikonsepsikan sebagai kaidah atau norma yang merupakan patokan berperilaku manusia yang dianggap pantas." Dengan demikian perolehan data pada penelitian ini dilakukan melalui kepustakaan yaitu melalui pengumpulan data sekunder, yang merupakan bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Dan untuk melengkapi dan mendukung analisis data sekunder, akan didukung dengan wawancara.²⁷ Wawancara (*interview*) adalah situasi peran antar pribadi bertatap muka (*face-to face*), ketika seseorang yakni pewawancara-mengajukan pertanyaan-pertanyaan yang dirancang untuk memperoleh jawaban-jawaban yang relevan dengan masalah penelitian kepada seorang responden, dengan beberapa sumber yang dinilai memahami konsep atau pemikiran yang ada dalam data sekunder, sepanjang dalam batas-batas metode penelitian yuridis normatif.

Bahan hukum primer adalah bahan-bahan hukum yang mengikat dan terdiri dari :²⁸

- a. norma dasar atau kaedah dasar yakni Pembukaan UUD 1945;
- b. peraturan dasar yakni Batang Tubuh UUD 1945, Tap-Tap MPR;
- a. peraturan perundang-undangan, seperti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri, Peraturan Bank Indonesia, dan sebagainya;
- b. bahan hukum yang tidak dikodifikasi seperti hukum adat;

hukum; (iii) penelitian terhadap sikronisasi vertikal dan horizontal; (iv) perbandingan hukum; dan (v) sejarah hukum.

²⁶ Lihat Amiruddin, SH,MHum dan H. Zainal Asikin, SH SU , Pengantar Metode Penelitian Hukum, (Jakarta : PT. RajaGrafindo Persada, 2004), hal. 118,

²⁷ Lihat, Ibid hal 82,

²⁸ Soerjono Soekanto, Pengantar Penelitian Hukum, (Jakarta : Penerbit Universitas Indonesia, 2007), hal. 52

- c. yurisprudensi;
- d. traktat;
- c. bahan hukum dari jaman penjajah yang hingga kini masih berlaku seperti KUH Perdata, dan sebagainya;

Bahan hukum sekunder adalah bahan yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti rancangan undang-undang, hasil penelitian, hasil karya dari kalangan hukum, dan sebagainya. sedangkan bahan hukum tersier yakni bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, misalnya kamus, ensiklopedi, index komulatif, dan sebagainya (Soerjono Soekanto dan Sri mamuji, 3).²⁹

1.8 Sistematika Laporan Penelitian

Hasil penelitian ini disusun dengan menggunakan sistematika yang dalam penjelasannya diuraikan pembahasan secara singkat setiap bab.

Bab I Pendahuluan, berisi uraian mengenai latar belakang permasalahan, permasalahan, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, kerangka teori/landasan teoritis, kerangka konsep/definisi operasional, metode penelitian dan sistematika laporan penelitian.

Bab II Tinjauan secara teoritis tentang Teori Pemungutan Pajak, Kepastian dan Keadilan Dalam Pemungutan Pajak yang akan menguraikan tentang Teori tentang Pemungutan Pajak, Tinjauan Tentang Hukum, Keterkaitan Keadilan Dalam Pemungutan Pajak, Hukum dan Kepastian Hukum, Kepastian Hukum Dalam Bidang Perpajakan.

Bab III Diskripsi tentang Sistem Pemungutan Pajak dan Penghapusan Sanksi

²⁹Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji, opcit. hal 3

Administrasi Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang menguraikan tentang Sistem Pemungutan Pajak *Self Assessment* dan Upaya Penghindaran Pajak, Pengampunan Pajak, Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Bab IV Pembahasan berisi tentang analisis tentang Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Terhadap Kepastian Hukum Wajib Pajak yaitu Latar Belakang, Faktor dan Tujuan Diterbitkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A dan Kepastian Hukum bagi Wajib Pajak serta Dampak Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007.

Bab V Penutup, menguraikan tentang kesimpulan berdasarkan uraian dari bab-bab sebelumnya dan mengemukakan saran yang diharapkan dapat berguna bagi semua pihak yang berkepentingan.

BAB 2

TEORI PEMUNGUTAN PAJAK, KEPASTIAN DAN KEADILAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK

2.1 Teori Tentang Pemungutan Pajak

2.1.1 Kewenangan Negara Memungut Pajak

Negara Republik Indonesia sudah sejak lahirnya ditetapkan sebagai negara yang menundukkan dan mendasarkan diri kepada hukum. *Rechtsstaat* Republik Indonesia tidak hanya mengurus ketentraman dan ketertiban semata-mata melainkan juga melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.¹ Untuk mewujudkan cita-cita luhur tersebut diperlukan dana untuk pembiayaannya. Dana yang diperoleh dari rakyat dalam bentuk pajak dipergunakan untuk memenuhi biaya atas fungsi-fungsi pemerintah.²

Mengapa negara harus memungut pajak? Dapatkah suatu negara sama sekali tidak melakukan pemungutan pajak? Adakah kewenangan negara untuk memungut pajak kepada rakyatnya.

Menurut R. Santoso Brotodihardjo, ada beberapa teori yang memberikan dasar keadilan dalam memungut pajak kepada rakyatnya adalah sebagai berikut :³

1. Teori Ansuransi

Termasuk dalam tugas Negara untuk melindungi orang dan segala kepentingannya, keselamatan dan keamanan jiwa, juga harta bendanya. Sebagaimana juga halnya dengan perjanjian asuransi (pertanggungan) maka untuk perlindungan tersebut di atas diperlukan pembayaran premi. Pajak inilah yang dianggap sebagai preminya yang pada waktu-waktu yang tertentu harus dibayar oleh masing-masing.

¹ A. Hamid S. A. Teori Perundang-Undangan Indonesia, Suatu Sisi Ilmu Pengetahuan Perundang-Undangan Indonesia Yang Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahaman diambil dari buku Politik Hukum Tata Negara Indonesia, oleh Hendra Nurtjahjo, (Jakarta: Pusat Studi Hukum Tata Negara, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2004), hal. 119

² Sony Devano dan Siti Kurnia, Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu, (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2006), hal.3

³ R. Santoso Brotodiharhardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, (Bandung: PT. rafika Aditama, 2003), hal.30

Menurut Rimsky K. Judisseno, bahwa anggapan mengenai premi asuransi sama dengan pembayaran pajak sebenarnya terlalu dipaksakan, karena banyak hal dalam prinsipnya yang ada dalam premi asuransi tidak sesuai dengan prinsip pembayar pajak. Hal ini dapat dilihat dari uraian berikut :⁴

Premi Asuransi	Pembayaran Pajak
<ul style="list-style-type: none"> • Polis diberikan sesuai kepentingan pribadi • Besarnya premi sesuai dengan besar kecilnya pertanggungan • Dapat dimintakan klaim pada saat dan kondisi yang sudah disepakati klien dengan perusahaan asuransi 	<ul style="list-style-type: none"> • Pembayaran Pajak diberikan untuk kepentingan seluruh masyarakat • Pembayaran pajak disesuaikan dengan kondisi dan kemampuan WP • Tidak ada klaim langsung atas terjadinya keadaan yang memberatkan individu/perorangan

Berdasarkan perbandingan di atas, dapat disimpulkan bahwa Teori asuransi ini tidak sepenuhnya dapat disamakan dengan pembayaran pajak.

2. Teori Kepentingan

Teori ini dalam ajaran yang semula, hanya memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari penduduk seluruhnya. Pembagian beban ini harus didasarkan atas kepentingan orang masing-masing dalam tugas-tugas pemerintah (yang bermanfaat baginya), termasuk juga perlindungan atas jiwa orang-orang itu beserta harta bendanya. Maka sudah selayaknya bahwa biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Negara untuk menunaikan kewajibannya, dibebankan kepada mereka itu.

Terhadap teori ini pun banyak yang memajukan sanggahannya, masyarakat yang mempunyai kepentingan yang besar dalam arti manfaat yang diterimanya, juga mempunyai kewajiban yang besar pula, tetapi bagaimana mungkin seorang petani yang miskin yang membutuhkan perlindungan dan jaminan sosial yang lebih besar dapat memberikan pajak yang lebih besar, sementara mereka cukup mapan untuk melindungi diri sendiri dalam hal perlindungan dan jaminan sosial memberikan pajak yang sedikit?⁵

⁴ Rimsky K. Judisseno, *Perpajakan, Edisi Revisi* (Jakarta: Penerbit PT. Gramedia Pusaka Utama, 2004), hal. 17

⁵ *Ibid*, hal, 18

3. Teori Gaya Pikul

Teori mendasarkan bahwa keadilan pemungutan pajak terletak dalam jasa-jasa yang diberikan negara kepada warganya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Untuk keperluan ini diperlukan biaya-biaya ini dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan itu, yaitu dalam bentuk pajak. Dan yang menjadi pokok teori ini adalah asas keadilan, yaitu tekanan pajak itu haruslah sama beratnya untuk setiap orang. Pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang dengan memperhatikan besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran atau pembelajaan seseorang. Menurut Ir. Mr. A.J Cohen Stuart, dalam disertasinya menyamakan gaya pikul dengan sebuah jembatan, yang pertama-tama harus dapat memikul bobotnya sendiri sebelum dicoba untuk dibebaninya dan menyarankan ajaran, bahwa yang sangat diperlukan untuk kehidupan, harus tidak dimasukkan dalam pengertian gaya pikul. Kekuatan untuk menyerahkan uang kepada negara barulah ada, jika kebutuhan-kebutuhan primer untuk hidup telah tersedia.

4. Teori Kewajiban Pajak Mutlak atau Teori Bhakti

Teori ini didasarkan atas paham *Organische Staatsleer*, sehingga diajarkanlah olehnya bahwa justru karena sifat negara inilah maka timbulah hak mutlak untuk memungut pajak. Menurut Dr. W. H. van de Berge, dalam bukunya *Beginnselen van de Belastingheffing*, bahwa negara sebagai *groepsverband* (organisasi dari golongan) dengan memperhatikan syarat-syarat keadilan, bertugas menyelenggarakan kepentingan umum, dan karenanya dapat dan harus mengambil tindakan-tindakan yang diperlukannya, termasuk juga tindakan-tindakan dalam lapangan pajak. Jadi menurut teori ini dasar hukum pajak terletak dalam hubungan rakyat dengan negara, yang memungut pajak daripadanya.

5. Teori Asas Gaya Beli

Menurut teori ini fungsi pemungutan pajak jika dipandang sebagai gejala dalam masyarakat, dapat disamakan dengan pompa, yang mengambil gaya beli dari rumah tangga-rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara, dan kemudian menyalurkannya ke masyarakat dengan maksud untuk memelihara hidup masyarakat dan untuk membawanya ke arah tertentu. Teori yang mengajarkan,

bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat inilah yang dapat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak.

2.1.2 Filosofi dan Asas-Asas Pemungutan Pajak

Menurut Undang Undang Dasar 1945 yang beberapakali dilakukan amademen Pasal 1 ayat (3) menyatakan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Negara hukum adalah negara yang kekuasaannya dibatasi demi terpeliharanya kebebasan dan hak-hak dasar warga negaranya.⁶ Yang berarti Indonesia menjunjung tinggi hukum dan kedaulatan hukum bahwa kekuasaan tertinggi tidak terletak pada kehendak pribadi penguasa (penyelenggara negara/pemerintah) melainkan pada hukum. Jadi kekuasaan hukum terletak di atas segala kekuasaan yang ada dalam negara dan kekuasaan itu harus tunduk pada hukum yang berlaku. Dengan demikian kekuasaan yang diperoleh tidak berdasarkan hukum termasuk yang bersumber dari kehendak rakyat yang tidak ditetapkan dalam bentuk hukum tertulis (undang-undang) tidak sah.⁷

Dengan demikian segala tindakan atau perbuatan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang berlaku, termasuk dalam merealisasikan keperluan atau kepentingan warganya dalam bernegara.⁸ Termasuk kepentingan Negara dalam hal memungut pajak harus didasarkan pada hukum. Ini merupakan dasar falsafah pemungutan pajak, apabila pajak dipungut tidak berdasarkan undang-undang akan terjadi bagaikan menyayat daging tubuh kita sendiri.⁹ Beberapa slogan yang menjadi pendorong perjuangan rakyat untuk ikut serta dalam penentuan peraturan perpajakan di Amerika Serikat (1775-1783) antara lain :¹⁰

1. *No taxation without representation*, yang maksudnya adalah tiada pemungutan pajak oleh Pemerintah kecuali pemungutan tersebut telah disahkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat.

⁶ Soewandi, Hak-Hak Dasar Dalam Konstitusi-Konsitusi Demokarasi Moderen, (Jakarta: PT. Pembangunan, 1957), hal. 15

⁷ Muhamad Djafar Saidi, Perlindungan Hukum Wajib pajak dalam Penyelesaian sengketa Pajak, (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007), hal. 1

⁸ Ibid

⁹ Rochmat Soemitro, Pngantar Singkat Hukum Pajak, (Bandung, PT. Eresco, 1992), hal. 13

¹⁰ Safri Nurmantu, Pengantar Perpajakan, (Jakarta, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005), hal. 7

3. Asas *Convenience of Payment*, dalam asas ini ditekankan pentingnya saat dan waktu yang tepat bagi Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Pemungutan dan pemotongan pajak dilakukan pada saat Wajib Pajak menerima penghasilan dan yang sudah memenuhi syarat obyektifnya (yaitu suatu syarat dimana Wajib Pajak mempunyai penghasilan diatas penghasilan minimum). Asas ini merupakan inspirasi dari asas ekonomis.
4. Asas *Efficiency*, didalam asas ini ditekankan pentingnya efisiensi pemungutan pajak artinya biaya yang dikeluarkan dalam melaksanakan pemungutan pajak tidak boleh lebih besar dari jumlah pajak yang dipungut. Asas ini merupakan inspirasi asa finansial.

Sedangkan menurut Dora Hancock dalam bukunya *Taxation : Policy and Practice*, mengutip dari pendapat Stiglitz Pemenang Nobel Ekonomi, bahwa lima karakteristik yang diharapkan ada dalam sistem perpajakan, yaitu sebagai :¹³

1. *Economically efficient: it should not have an impact on allocation of resources;*
2. *Administratively simple; it should be easy and inexpensive to administer;*
3. *Flexible: it should be easy for the system to respond to changing economic circumstances;*
4. *Politically accountable: taxpayers should be able to determine what they are actually paying so that the political system can more accurately reflect the preferences of individuals;*
5. *Fair: it should be seen to be fair in its impact on all individuals.*

Dalam menentukan sistem perpajakan ada hal yang harus dipegang teguh agar tercipta keseimbangan yang memperhatikan semua kepentingan, menurut R. Mansury sebagai berikut :

Tiga asas yang seharusnya dipegang teguh dalam sistem PPh kita yang seimbang memperhatikan semua kepentingan. *The Revenue Adequact Principle* adalah Kepentingan Pemerintah, *The Equity Priciple* adalah kepentingan masyarakat, dan *The Certainty Principle* adalah untuk kepentingan Pemerintah dan Masyarakat.¹⁴

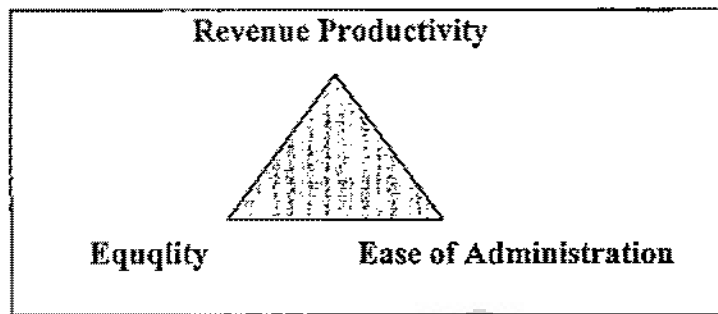
Atas pendapat tersebut di atas oleh Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan digambarkan dan dijelaskan lebih rinci adalah sebagai berikut,

Bila digambarkan secara sederhana sistem perpajakan yang baik (ideal) adalah seperti sebuah segita sama sisi. Pada perkembangannya di tingkat implementasi,

¹³ Dora Hancock, *Taxation : Policy & Practice*, (UK : Thomson Bussines Presss, 1997) hal. 44

¹⁴ R. Mansury, *Pajak Penghasilan lanjutan*, (Jakarta: Ind-Hill Co, 1996), hal 16

tampaknya keseimbangan tersebut tidak lagi terjaga, seringkali karena alasan kepentingan (penerimaan) negara.¹⁵



Gambar 2.1
Asas-Asas dalam Sistem Perpajakan yang Ideal

Yang dapat dijelaskan untuk mendisain sistem pemungutan pajak adalah sebagai berikut :

1. *Equity/Equality*

Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak-pajak yang dipungut pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan bagiannya/kewajibannya. Asas *equity* ini harus adil dan merata. Pajak yang dikenakan kepada Wajib Pajak sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan sesuai dengan manfaat yang diterima dari negara.

2. *Asas Revenue Productivity*

Asas ini yang terpenting bagi pemerintah yaitu bahwa pajak mempunyai fungsi utama sebagai penghimpun dana dari masyarakat untuk membiayai kegiatan pemerintah, baik biaya rutin maupun biaya pembangunan. Meskipun asas ini menyatakan bahwa jumlah pajak yang dipungut hendaklah memadai untuk keperluan menjalankan roda pemerintahan, tetapi hendaknya tetap harus diperhatikan bahwa jumlah pajak yang dipungut jangan sampai terlalu tinggi sehingga menghambat pertumbuhan ekonomi.

3. *Ease of Administration*

¹⁵ Haulla Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, (Jakarta : PT. RajaGrafindo Press, 2005), hal. 119

Asas *certainty*, *efficiency*, *convenciency* dan *simplicity* merupakan unsur-unsur membentuk asas *ease of administration*. Apabila dijelaskan masing-masing asas adalah sebagai berikut :

a. *Asas Certainty*

Menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Asas kepastian ini mencakup kepastian mengenai subyek, obyek pajak, dasar pengenaannya, juga termasuk prosedur pemenuhan kewajibannya, serta hak-hak perpajakannya.

b. *Asas Convenciency*

Asas kemudahan/kenyaman menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaknya dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan Wajib Pajak, penentuan jatuh tempo pembayarannya.

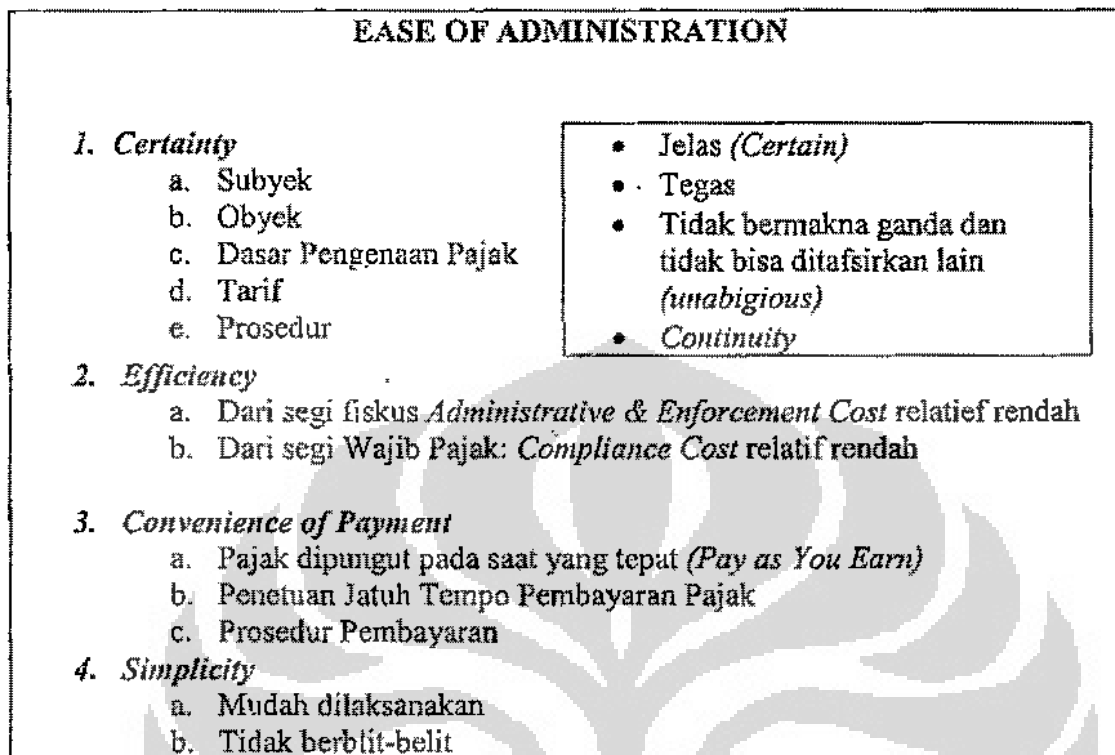
c. *Asas Efficiency*

Asas ini dapat dilihat dari dua sisi yaitu dari pihak fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien apabila biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak lebih kecil daripada jumlah pajak yang dikumpulkan. Sedangkan dari pihak Wajib Pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin (*cost of compliance* rendah)

d. *Asas Simplicity*

Pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas, dan mudah dimengerti oleh Wajib Pajak. Hendaknya dalam menyusun undang undang perpajakan harus diperhatikan juga asas kesederhanaan sebagaimana diungkapkan oleh C.V. Brown dan P.M. Jackson bahwa "*Taxes should be sufficiently simple so that those affected can be understand them*".

Dengan demikian asas *Ease of Administration* dapat digambarkan secara ringkas sebagai berikut :



2.1.3 Sistem Perpajakan

Peranan masyarakat dalam keikutsertaan dalam menjalankan roda pemerintahan besar sekali. Kontribusi masyarakat melalui pembayaran pajak dimanfaatkan oleh pemerintah untuk melakukan pelayanan umum, pendidikan, keamanan, memperbaiki fasilitas kesehatan dan banyak hal yang lain dengan tujuan untuk kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat dan negara.¹⁶ Atau menurut Rachmat Soemitro bahwa pajak-pajak mempunyai tujuan untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya dalam kas negara, untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.¹⁷

Untuk mencapai tujuan tersebut maka diperlukan suatu sistem perpajakan, sistem perpajakan itu terdiri dari tiga unsur pokok, yaitu :¹⁸

1. Kebijakan Perpajakan (*Tax Policy*)

¹⁶ Rimsly K. Judisseno, *Perpajakan*, Edisi Revisi, op. cit, hal.27

¹⁷ Soemitro, op.cit, hal.2

¹⁸ R. Mansury, op.cit, hal. 13

2. Undang-Undang Perpajakan (*Tax Law*)
3. Administrasi Perpajakan (*Tax Administration*)

Ketiga unsur tersebut harus sama kuat dan sama stabil untuk dapat menopang sistem perpajakan, dan ketiga unsur tersebut juga saling bergantung satu sama lain untuk mencapai suatu sistem perpajakan yang stabil. Sistem perpajakan sebagai suatu kumpulan atau satu kesatuan yang terdiri dari unsur *tax policy*, *tax law*, dan *tax administration*, yang saling berhubungan satu sama lain, bekerjasama secara harmonis untuk mencapai tujuan atau target perolehan penerimaan pajak bagi negara secara optimal. Dan kualitas administrasi merupakan faktor yang sama pentingnya dengan kualitas hukum pajak dan kebijakan perpajakan.¹⁹

1. Kebijakan Perpajakan (*Tax Policy*)

Kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan sebagai *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa yang dikecualikan, apa yang akan dijadikan obyek pajak, apa-apa yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang.²⁰

Disamping kebijakan fiskal tersebut diatas ada pula kebijakan yang dibuat pemerintah. Menurut Lauddin Marsuni, kebijakan perpajakan dirumuskan sebagai berikut :²¹

- a. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif;
- b. Suatu tindakan pemerintahan dalam rangka memungut pajak, guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara;
- c. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.

Kebijakan dalam perpajakan yang dibuat oleh pemerintah haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu harus ada batasan pendelegasian wewenang dari Dewan Perwakilan Rakyat kepada pemerintah, dengan tujuan untuk

¹⁹ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit*, hal.. 67

²⁰ Haula Rosidiana dan Rasin Tarigan, *op.cit*, hal 93

²¹ *Ibid*, hal 69

menghindari tindakan sewenang-wenang pemerintah selaku penguasa. Undang - undang pajak pasti tidak bisa mengatur seluruh aspek perpajakan, maka perlu adanya pendelegasian wewenang kepada pemerintah untuk mengatur atau membuat kebijakan perpajakan yang meliputi :²²

- Kebijakan menerbitkan ketentuan yang bersifat administratif dan prosedural (Format SPT)
- Metode penyusutan dan penilaian persediaan;
- Prosedur registrasi;
- Ketentuan mengenai pembuktian biaya yang diperbolehkan dikurangkan dari penghasilan kena pajak;
- Metode akuntansi untuk tujuan perpajakan;
- Penyesuaian pajak yang berkaitan dengan inflasi (Darussalam dan Danny Septriadi).

2. Undang-Undang Perpajakan (*Tax law*)

Menurut R. Mansury, " Hukum Pajak sebagai keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali ke masyarakat dengan melalui kas negara."²³ Sedangkan menurut Bohari bahwa hukum pajak adalah :²⁴

Sekumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan kata lain , hukum pajak mengatur :

- a. Siapa saja yang merupakan Wajib Pajak (Subjek Pajak);
- b. Objek apa saja yang dikenakan pajak (Objek Pajak);
- c. Kewajiban Wajib Pajak terhadap pemerintah;
- d. Timbul dan hapusnya utang pajak;
- e. Cara penagihan pajak, cara mengajukan keberatan dan banding pada peradilan pajak.

Dari uraian diatas dapat dikatakan bahwa hukum pajak mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai wajib pajak, dengan demikian hukum pajak merupakan hukum publik..

²² Ibid, hal 20

²³ R. Mansury, kebijakan Fiskal (Jakarta: YP4, 1999), hal. 1

²⁴ Y. Sri Pudyatmoko, Penegakan Dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2007), hal. 1

Hukum Pajak dapat dibedakan antara hukum pajak formal dan hukum pajak material. Hukum pajak material menatur ketentuan-ketentuan mengenai siapa-siapa saja yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa saja yang dikenakan pajak dan apa-apa saja yang dikecualikan serta berapa besarnya pajak yang terutang. Sedangkan hukum pajak formal adalah mengatur bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, oleh karena itu, dalam hukum pajak formal diatur mengenai prosedur (tata cara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksi-sanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan. Hukum Pajak formal memuat bentuk dan cara-cara dalam melaksanakan hukum pajak material. Hukum pajak formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk kepastian hukum, baik untuk wajib pajak maupun aparat pajak. Tanpa didukung dengan hukum pajak formal yang jelas dan tegas, hukum pajak material tidak bisa dilaksanakan oleh wajib pajak dan aparat pajak tidak dapat melakukan pengawasan (*law enforcement*)²⁵

3. Administrasi perpajakan (*Tax administration*)

Administrasi pajak dapat meliputi fungsi, sistem dan organisasi/kelembagaan dan kualitas dan kuantitas sumber daya manusia, merupakan pengertian administrasi perpajakan dalam arti luas. Administrasi perpajakan memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya bukan saja sebagai perangkat *laws enforcement*, tetapi lebih penting dari itu, sebagai *Service Point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat dan pusat informasi perpajakan.²⁶

Menurut Carlos A. Silvani menyebutkan administrasi pajak dikatakan efektif bila mampu mengatasi masalah-masalah :

a. Wajib Pajak yang tidak terdaftar (*unregistered taxpayers*)

Dengan administrasi pajak yang efektif akan mampu mendeteksi dan menindak dengan menerapkan sanksi tegas bagi masyarakat yang telah memenuhi ketentuan sebagai wajib pajak tetapi belum terdaftar sebagai Wajib Pajak.

b. Wajib Pajak yang tidak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT)

²⁵ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *op.cit*, hal. 94

²⁶ *Ibid*, hal 99

Administrasi perpajakan efektif akan dapat mengetahui penyebab wajib pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan melalui pemeriksaan pajak.

c. Penyelundupan Pajak (*Tax evaders*)

Penyelundupan pajak yaitu wajib pajak yang melaporkan pajak lebih kecil dari yang seharusnya menurut ketentuan peraturan perundang-undangan akan lebih terdeteksi dengan dukungan adanya bank data tentang wajib pajak dan seluruh aktivitas usahanya sangat diperlukan.

d. Penunggak Pajak (*delinquent tax pabers*)

Upaya pencairan tunggakan pajak dilakukan melalui pelaksanaan tindakan penagihan secara intensif dalam set administrasi pajak, yang baik akan lebih efektif melaksanakan upaya tersebut. (Gunadi)

Pelaksanaan administrasi perpajakan (secara luas) yang baik tentunya perlu menerapkan manajemen moderen, yang terdiri dari pelaksanaan perencanaan (*Planing*) yang baik, pengorganisasian (*Organizing*) yang tepat, pelaksanaan (*Actuating*), dan pengawasan (*Controlling*) yang berkesinambunga. Selain itu juga diperlukan kebijakan perpajakan dari pemerintah yang tepat, peraturan pelaksanaan perundang-undangan perpajakan yang jelas dan simpel untuk memudahkan aparat pajak dan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya. Juga tersedia pegawai pajak yang berkualitas, terampil, berdedikasi tinggi, memiliki kemampuan yang telah teruji dalam intelektual dan memiliki integritas serta adanya penegakan hukum (*law enforcement*)²⁷

2.1.4 Sistem Pemungutan Pajak

Menurut Prof. Adriani cara pemungutan pajak dapat dibagi kedalam tiga golongan.²⁸

1. Wajib Pajak menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan. Fiskus membatasi diri pada pengawasan, kadang-kadang insendential atau secara teratur.
2. Ada kerjasama antara wajib pajak dan fiskus (tetapi karta terakhir ada pada Fiskus dalam bentuk Pemberitahuan sederhana dari wajib pajak atau Pemberitahuan yang lengkap dari wajib pajak.
3. Fiskus menentukan sendiri (di luar wajib pajak) jumlah pajak yang terutang.

²⁷ Sony Devano dan Siti Kurnia, op. cit hal. 73

²⁸ R. Santoso Brotodihardjo, op.cit hal. 65

Secara umum sistem/teknik pemungutan pajak dibedakan sebagai berikut :

1. Sistem *Self Assessment*

Definisi *self assessment* yang ada dalam *International Tax Glossary* adalah sebagai berikut :²⁹

Under self assessment is meant the system which the taxpayers is required not only so declare his basis of assessment (e.g taxable income) but also to submit a calculation of the tax due from him and usually to accompany his calculation with payment of the amount he regards as due.

Dalam sistem ini wajib pajak diberikan kepercayaan dimana wajib pajak sendiri yang menghitung menghitung, menetapkan, meyetorkan, dan melaporkan pajaknya. Sedangkan menurut Safri Nurmantu , dalam sistem *Self Assessment* adalah suatu sistem perpajakan yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. Dalam hal ini dikenal dengan 5 M yakni mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak, menghitung dan atau memperhitungkan sendiri jumlah pajak yang terutang, menyetor pajak ke Bnk Persepsi/Kantor Pos, dan melaporkan ke Direktorat Jenderal Pajak. Jadi wajib pajak yang aktif.³⁰ Dengan demikian fiskus hanya berperan untuk melakukan pengawasan.

2. Sistem *Official Assessment*

Dalam sistem ini wewenang pemungutan pajak ada pada fiskus. Fiskus berhak menentukan besarnya utang pajak orang pribadi maupun badan dengan mengeluarkan surat ketetapan pajak, yang merupakan bukti timbulnya utang pajak. Jadi dalam sistem ini Wajib Pajak pasif dan menunggu ketetapan utang pajak yang telah diterbitkan oleh fiskus. Suatu sistem perpajakan dalam mana inisiatif untuk memenuhi kewajiban perpajakan berada dipihak fiskus. Fiskus yang berperan aktif dari sejak mencari Wajib Pajak untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak sampai kepada penetapan jumlah pajak yang terutang melalui penerbitan surat ketetapan pajak.³¹

²⁹ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, op. cit, hal 108

³⁰ Sufri Nurmantu, op.cit, hal. 108

³¹ Ibid

3. *Withholding System*

Suatu sistem pemungutan pajak di mana wewenang untuk menentukan besarnya pajakyang terutang oleh seseorang berada pada pihak ke tiga dalam arti yang menghitung, menetapkan menyetorkan dan melaporkan ada pada pihak ketiga. Sebagai contoh pemberi kerja wajib menghitung, menetapkan pajak penghasilan atas karyawannya, memotong, menyetorkan ke bank presepsi/kantor pos serta melaporkannya kepada kantor pelayanan pajak.

2.2 Tinjauan Tentang Hukum

2.2.1 Pengertian dan Tujuan Hukum

Kalau ditinjau dari segi etimologi hukum berasal dari bahasa Arab yang merupakan bentuk tunggal, bentuk jmaiknya "*Alkas*" yang diambil alih dalam bahasa Indonesia menjadi "hukum" yang artinya bertalian dengan pengertian yang dapat melakukan paksaan. Dalam bahasa latin ada berbagai macam "*Recht*" berasal dari "*rectum*" berarti bimbingan atau tuntunan atau pemerintahan. Atau dari kata "*Ius*" yang berarti hukum artinya mengatur atau memerintah. Atau dari kata "*Lex*" berasal dari "*Lesere*" yang berarti mengumpulkan atau mengumpulkan orang-orang untuk diperintah.³²

Banyak ahli hukum yang berusaha mendefinisikan apa itu hukum dan sangat beragam tergantung dari sudut mana melihatnya, diantaranya adalah :

- a. Menurut Prof. Dr. Mr. L.J. van Apeldoorn, bahwa hukum banyak seginya dan demikian luasnya sehingga tidak mungkin orang menyatukan dalam satu rumusan secara memuaskan. Memberikan definisi tentang hukum sebenarnya hanya bersifat menyama-ratakan saja dan itu tergantungsiapa yang memberikan. Namun hukum dapat dilihat dari dari 2(dua) sudut yaitu :
 - Hukum dilihat dalam undang-undang, yang artinya hukum sama dengan undang-undang tetapi bukan berarti kita melihat hukum dalam undang-undang akan tetapi di dalamnya terlihat sesuatu tentang hukum;

³² R. Soeroso, Pengantar Ilmu Hukum, (Jakarta: Penerbit Sinar Grafika, 2007), hal. 24 - 25

- Hukum menyangkut sesuatu yang konkret, nyata yang menyangkut kehidupan manusia sehari-hari, yang dapat dilihat dan diraba seperti pengadilan, hakim dan lain sebagainya.

Dapatlah ditarik suatu kesimpulan bahwa bila kita memandang hukum sebagai peraturan yang berhubungan dengan hidup manusia. Dan peraturan tidak perlu dihafal tetapi dipakai dalam peraturan-peraturan hidup yang oleh tiap-tiap orang diwujudkan dalam kehidupan sehari-hari dan hubungan-hubungan baru tersebut selalu membentuk peraturan-peraturan baru.³³

- b. Menurut ahli hukum Belanda J. Van Kan (1983) mendefinisikan "hukum sebagai keseluruhan ketentuan-ketentuan kehidupan yang bersifat memaksa, yang melindungi kepentingan-kepentingan orang dalam masyarakat." Pendapat ini sama dengan dari Rudolf van Jhering yang menyatakan bahwa "hukum adalah keseluruhan norma-norma yang memaksa yang berlaku dalam suatu negara." Pendapat ini didukung oleh Wirjono Projodikoro (1992), bahwa hukum adalah rangkaian peraturan mengenai tingkah laku orang-orang sebagai anggota suatu masyarakat, sedangkan satu-satunya tujuan dari hukum ialah menjamin keselamatan, kebahagiaan, dan tata tertib masyarakat.³⁴
- c. Menurut Dr. E. Utrecht, SH bahwa hukum adalah himpunan petunjuk-petunjuk hidup tata tertib suatu masyarakat dan seharusnya ditaati oleh anggota masyarakat yang bersangkutan. Oleh karena itu pelanggaran-pelanggaran petunjuk hidup tersebut dapat menimbulkan tindakan dari pemerintah kepada si pelanggar.³⁵
- d. Menurut Hans Kelsen bahwa hukum :³⁶
adalah tata aturan sebagai suatu sistem aturan-aturan (*rules*) tentang perilaku manusia. Dengan demikian hukum tidak menunjuk pada satu aturan tunggal (*rule*), tetapi seperangkat aturan (*rules*) yang memiliki suatu kesatuan sehingga dapat dipahami sebagai suatu sistem. Konsekuensinya adalah tidak mungkin dipahami hukum jika hanya memperhatikan satu aturan saja.

Menurut J.L.van Apeldoorn, tujuan hukum adalah mengatur pergaulan hidup secara damai. Hukum menghendaki perdamaian. Perdamaian diantara manusia dipertahankan

³³ L.J. van Apeldoorn, Pengantar Ilmu Hukum, (Jakarta, PT. Pradnya paramita, 2008), hal. 1 - 7

³⁴ Abdol Ghofur Anshori, Filsafat Hukum, (Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 2006), hal 35

³⁵ R. Soeroso, *op. cit.*, hal.35

³⁶ Jindy Asshiddiqie dan M. Ali Safa'at, Teori Hans Kelsen tentang Hukum (Jakarta: Konstitusi Press, 2006), hal. 13

oleh hukum dengan melindungi kepentingan-kepentingan manusia yang tertentu, kehormatan, kemerdekaan, jiwa, harta, benda dan sebagainya terhadap yang merugikan. Kepentingan dari perseorangan dan kepentingan golongan-golongan manusia, selalu bertentangan satu sama lain. Pertentangan akan menimbulkan pertikaian, jika hukum tidak bertindak sebagai perantara untuk mempertahankan perdamaian. Hukum mempertahankan perdamaian dengan menimbang kepentingan yang berlawanan secara teliti dan mengadakan keseimbangan diantaranya, karena hukum hanya dapat mencapai tujuan (mengatur pergaulan hidup secara damai) jika hukum menuju peraturan yang adil artinya peraturan padamana terdapat keseimbangan antara kepentingan-kepentingan yang dilindungi. Hukum menetapkan peraturan-peraturan umum yang menjadi petunjuk untuk orang-orang dalam pergaulan hidup. Jika hukum semata-mata mengendaki keadilan, jadi mempunyai tujuan memberi tiap-tiap orang apa yang patut diterima maka tidak akan dapat membentuk peraturan-peraturan umum. Tertib hukum yang tak mempunyai peraturan umum, berarti ketidak tentuan yang sungguh-sungguh mengenai apa yang disebut adil atau tidak adil. Jadi hukum harus menentukan peraturan umum, harus menyamaratkan. Keadilan melarang menyamaratkan : keadilan menuntut supaya tiap-tiap perkara harus ditimbang tersendiri.

Dengan adanya hal tersebut di atas, pembentuk undang-undang sebanyak mungkin memenuhi tuntutan tersebut dengan merumuskan peraturan-peraturannya, sehingga hakim diberi kelonggaran yang besar dengan melakukan peraturan-peraturan tersebut atas hal-hal khusus. Akan tetapi ada bahaya, bahwa kepastian hukum tak akan terpenuhi seluruhnya, jika dihubungkan dengan kenyataan dalam peradilan kita, terlihat cita-cita untuk memperluas asa-asa itikad baik, juga melakukannya dalam hal undang-undang tidak menunjuk kepadanya.

Dalam hukum terdapat bentrokan yang tidak dapat dihindarkan, pertikaian yang selalu berulang antara tuntutan-tuntutan keadilan dan tuntutan-tuntutan kepastian hukum. Bahwa hukum kadang-kadang terpaksa harus mengorbankan keadilan guna kepentingan dayaguna. Hukum terpaksa harus mempunyai sifat kompromi. Bahkan terdapat sejumlah besar peraturan-peraturan hukum yang sama sekali tidak mewujudkan keadilan, tetapi semata-mata untuk kepentingan dayaguna. Jadi hukum terkait kepada dunia ideal untuk memenuhi tuntutan berlaku filosofis dan kenyataan untuk memenuhi tuntutan sosiologis,

sebagai akibatnya apabila tatanan hukum dibandingkan dengan kebiasaan, maka yang disebut pertama sudah mulai melepaskan diri dari keterikatannya yang besar kepada dunia kenyataan.

Tatanan ketiga adalah kesusilaan yang sama mutlaknya dengan kebiasaan. Kalau tatanan kebiasaan mutlak berpegang kepada ideal yang masih harus diwujudkan dalam masyarakat. Ideal merupakan tolak ukur tatanan ini bagi menilai tingkah laku anggota-anggota masyarakat. Dengan demikian perbuatan yang bisa diterima hanyalah yang sesuai dengan idealnya tentang manusia. Perbedaan antara kesusilaan dan hukum pada otoritas yang memutuskan apa yang akan diterima sebagai norma bagi masyarakat. Norma kesusilaan bukanlah sesuatu yang diciptakan oleh kehendak manusia, melainkan yang tinggal diterima begitu saja, tidak ada unsur-unsur yang diramu dan tidak tidak mempertimbangkan dunia kenyataan, tuntutan yang mutlak adalah insan kamil, manusia yang sempurna.³⁷

Hukum harus mendisign antara ideal dan kenyataan yang bertentangan dan sangat tidak mudah. Dan masyarakat harus menunggu sampai diketemukan suatu persesuaian yang ideal antara keduanya. Yang tidak dapat menunggu adalah kekosongan dalam pengaturan, maka dibutuhkan keharusan adanya peraturan-peraturan. Dan apabila hal yang terakhir ini disebut tuntutan maka itu berupa adanya kepastian hukum, yang tidak bersumber pada ideal maupun kenyataan. Jadi hukum adalah karya manusia yang berupa norma-norma berisikan petunjuk-petunjuk tingkah laku. Ia merupakan pencerminan dan kehendak manusia tentang bagaimana seharusnya masyarakat itu dibina dan kemana harus diarahkan. Oleh karena itu mengandung rekaman dari ide-ide yang dipilih oleh masyarakat tempat hukum itu diciptakan ide-ide ini adalah ide yang mengenai keadilan. Masyarakat tidak hanya ingin melihat keadilan diciptakan masyarakat dan kepentingan-kepentingannya dilayani oleh hukum, tetapi juga mengeinginkan agar dalam masyarakat terdapat peraturan-peraturan yang menjamin kepastian dalam hubungan mereka satu sama lain. Menurut Radbruch, ketiga-tiganya disebut nilai dasar dari hukum (Radbruch 1961:36), yaitu keadilan, kegunaan, dan kepastian hukum. Dan diantara ketiganya satu sama lain mengandung potensi untuk bertentangan. Sebagai contoh kepastian hukum, maka sebagai nilai ia segera menggeser nilai-nilai keadilan dan kemanfaatan / kegunaan

³⁷ J.L. van Apeldoorn, *op.cit*, hal. 16-17

ke samping. Yang utama bagi kepastian hukum adalah adanya peraturan-peraturan itu sendiri, Tentang apakah peraturan itu harus adil dan kegunaan bagi masyarakat adalah diluar pengamatan nilai kepastian hukum. Dengan demikian maka penilaian mengenai keabsahan hukumpun bisa bermacam-macam. Perbedaan dalam penilaian mengenai kesahan hukum itu mengandung arti bahwa dalam menilainya keabsahan berlakunya hukum dari segi peraturannya, barulah satu segi bukan satu-satunya penilaian. Sesuai dengan potensi ketiga nilai-nilai dasar yang saling bertentangan apa yang sudah dinilai sah atas dasar persyaratan yang harus dipenuhi oleh suatu perturan, bisa dinilai tidak sah dari segi kegunaan bagi masyarakat.³⁸

Menurut Prof. DR. Mochtar Kusumaatmadja, SH, LLM, tujuan pokok dan pertama dari hukum adalah ketertiban (*order*). Ketertiban merupakan syarat pokok (*fundamental*) bagi adanya suatu masyarakat manusia yang teratur, yang merupakan fakta obyektif yang berlaku bagi segala masyarakat manusia dalam segala bentuknya . Tujuan hukum lainnya adalah tercapainya keadilan yang berbeda-beda isi dan ukurannya menurut masyarakat dan zamannya untuk mencapai ketertiban dalam masuarakat ini disebabkan adanya kepastian dalam pergaulan antar manusia dalam masyarakat.³⁹

Dengan melihat arti dan fungsi hukum dapat dikatakan bahwa hukum sebagai alat untuk memelihara ketertiban dalam masyarakat. Hukum bersifat memelihara dan mempertahankan yang telah dicapai. Dengan terjadinya perubahan masyarakat yang demikian cepat, hukum tidak cukup memiliki fungsi yang demikian saja. Hukum diharapkan dapat membantu proses perubahan masyarakat itu. Dalam hal ini hukum sebagai alat untuk mewujudkan perubahan-perubahan di bidang sosial, *Law is a tool of Social Engineering* (R.Pound).⁴⁰

2.2.2 Sumber Hukum

Ada berbagai pengertian sumber hukum baik dari arti sejarah, dalam arti filsafat, dalam arti sosiologi dan sebagai sumber hukum formail. Dalam bahasan ini yang dibahas adalah sumber dalam arti formil.

³⁸ Sajjpto Raharjo, Ilmu Hukum, hal. 16-21

³⁹ Mochtar Kusumaatmadja, Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan, Kumpulan Karya Tulis, (Bandung : PT. Alumni, 2006), hal. 3-4

⁴⁰ Ibid, hal 14

Hukum terkait dengan suatu ideal untuk memenuhi tuntutan yang bersifat filosofis. Dan timbul dari kesadaran hukum suatu bangsa, pandangan-pandangan yang hidup dalam suatu bangsa. Namun pandangan-pandangan itu belum merupakan hukum, pandangan itu masih samar-samar, tidak tentu arahnya dan melayang-melayang. Agar pandangan merupakan peraturan tingkah laku yang dapat dipakai dalam pergaulan hidup harus dituangkan dalam bentuk tertentu yaitu dalam undang-undang, kebiasaan dan traktat. Jadi undang-undang, kebiasaan dan traktat merupakan sumber hukum (sumber berlakunya hukum) berhubungan dengan kesadaran hukum yang berlaku, masyarakat harus tunduk pada undang-undang dan kebiasaan harus ditaati. Traktat adalah sumber hukum berhubungan dengan kesadaran hukum yang berlaku, bahwa perjanjian harus dipenuhi (*pacta servanda sunt*).⁴¹ Sumber-sumber hukum dalam arti formil dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Undang-Undang

Perbuatan hukum yang dilakukan secara sengaja oleh badan yang berwenang untuk itu merupakan sumber yang bersifat hukum yang paling utama.⁴² Atau menurut H.L.A Hart (1979), sejalan dengan pengertian Austin tentang hukum tepat, sebab memang benar bahwa perintah-perintah yang disebut hukum dikeluarkan oleh seseorang yang berkuasa dan biasanya ditaati, namun sesungguhnya ada aspek intern untuk mentaati suatu aturan hanya dapat dimiliki oleh orang-orang yang hidup pada wilayah dimana peraturan itu berlaku. Dan aspek intern ini tidak akan dirasakan oleh orang-orang yang hidup di luar wilayah dimana peraturan ini berlaku. Orang-orang yang hidup dalam suatu wilayah tertentu menerima hukum yang ditetapkan sebagai hukum mereka dan mereka merasa terikat padanya sebab ditentukan oleh pemerintah sendiri. Jadi dapat disimpulkan bahwa hukum yang legal atau sah apabila peraturan-peraturan tersebut ditentukan oleh suatu instansi yang berwenang, dalam hal ini pemerintah yang sah, dan ditentukan menurut kriteria yang berlaku maka peraturan-peraturan tersebut bersifat sah atau legal dan

⁴¹ J. L. van Apeldoorn, op. cit. hal 77-79.

⁴² Satjipto Rahardjo, op.cit, hal 83

memunyai kekuatan yuridia (*validity*). Undang-undang memiliki kekuatan yuridis apabila persyaratan formal terbentuknya undang-undang telah terpenuhi.⁴³

Van Der Vlies membahas tentang asas formal dan asas material. Adapun asas formal terkait dengan prosedur pembuatan peraturan perundang-undangan dan motivasi dibuatnya suatu peraturan perundang-undangan.. Asas Formal meliputi :⁴⁴

- a. Asas tujuan yang jelas, terkait dengan sejauh mana peraturan perundang-undangan mendesak untuk dibentuk;
- b. Asas organ/lembaga yang tepat, terkait dengan kewenangan lembaga pembentuk peraturan perundang-undangan dengan materi muatan yang dimuat didalamnya.
- c. Asas perlunya pengaturan, terkait dengan perlunya suatu masalah tertentu diatur dalam suatu aturan perundang-undangan.
- d. Asas dapat dilaksanakan, terkait dengan penegakan suatu peraturan perundang-undangan. Jika tidak dapat ditegakkan maka suatu peraturan perundang-undangan akan kehilangan fungsi dan tujuannya serta akan menggerogoti kewibawaan pembentuknya.
- e. Asas konsensus, yaitu kesepakatan antara rakyat dengan pembentuk peraturan perundang-undangan karena peraturan perundang-undang diberlakukan kepada rakyat, sehingga pada saat diundangkan masyarakat siap.

Asas materiel yaitu yang terkait dengan substansi suatu peraturan perundang-undangan. Asas materiel :⁴⁵

- a. Asas triminologi dan sistematika yang benar, terkait dengan bahasa hukum perundang-undangan, untuk bisa dimengerti oleh orang awam, baik struktur maupun sistematikanya;
- b. Asas dapat dikenali yaitu dapat dikenali jenis dan bentuknya;
- c. Asas perlakuan yang sama dalam hukum;
- d. Asas kepastian hukum;
- e. Asas pelaksanaan hukum sesuai dengan keadaan individu.

⁴³ Abdul Ghofur Anshori, *op.cit*, hal.39-40

⁴⁴ *Ibid*, hal.41

⁴⁵ *Ibid*, hal. 41-42

Dengan demikian suatu perundang-undangan menghasilkan peraturan yang memiliki ciri-ciri sebagai berikut :⁴⁶

- a. Bersifat umum dan komprehensif, yang dengan demikian merupakan kebaikan dari sifat-sifat yang khusus dan terbatas;
- b. Bersifat universal, ia diciptakan untuk menghadapi peristiwa-peristiwa yang akan datang yang belum jelas bentuk konkritnya. Oleh karena itu ia tidak dapat dirumuskan untuk mengatasi peristiwa-peristiwa tertentu saja;
- c. Memiliki kekuatan untuk mengoreksi dan memperbaiki dirinya sendiri. Adalah lazim bagi suatu peraturan untuk mencanbtumkan klausul yang memuat kemungkinan dilakukan peninjauan kembali.

2. Kebiasaan

Pada masa sekarang peranan kebiasaan dalam kehidupan ini memang banyak merosot. Karena kebiasaan bukan merupakan sumber yang penting sejak kebiasaan didesak oleh perundang-undangan dan sejak sistem hukum didasarkan pada hukum perundang-undangan atau *jus scriptum*. Namun demikian kebiasaan tidak dapat sama sekali ditinggalkan, sekalipun suatu negara telah memakai sistem hukum perundang-undangan. Sekalipun negara telah menjadi organisasi yang bersifat nasional, namun berdirinya tidak tidak menghapuskan masyarakat, yang berarti dalam waktu yang bersamaan pada satu wilayah terdapat masyarakat hukum dan masyarakat sosial. Masyarakat hukum diorganisir oleh hukum perundang-undangan, sedangkan masyarakat sosial oleh norma-norma sosial, yang termasuk kebiasaan. "kebiasaan bagi masyarakat adalah hukum bagi negara" (Fitzgerald, 1966 . 191). Perbedaan keduanya adalah hukum yang membadankan asas-asas tersebut melalui perintah-perintahnya sebagai suatu kekuasaan yang bersdaulat, kebiasaan membadankan asas-asas tersebut bukan melalui kekuasaan negara, melainkan melalui penerimaan dan persetujuan pendapat umum masyarakat keseluruhan (Fitzgerald, 1966 . 91).⁴⁷

Dari sejarah perkembangan hukum (perundang-undangan)dapat diketahui bahwa masyarakat mendahului timbulnya negara. Oleh karena iut keadaan yang ideal

⁴⁶ Sajjpto Rahardjo, *op.cit*, hal. 83

⁴⁷ *Ibid*, hal 110

adalah manakala hukum negara (yaitu hukum perundang-undangan), demi menghormati isinya, hendaknya untuk bagian terbesar dirumuskan sesuai dengan kebiasaan dalam masyarakat. Hal yang terkandung dan sesuatu yang bisa diterima sebagai kebiasaan dalam masyarakat (Fitzgerald, 1988 : 199 – 203) adalah :⁴⁸

- a. Syarat kelayakan atau masuk akal atau pantas. *Mulus usus abolendus est*, kebiasaan yang tidak memenuhi syarat tersebut harus ditinggalkan. Ini berarti otoritas kebiasaan adalah tidak mutlak melainkan kondisional, bergantung pada kessuaiannya pada ukuran keadilan dan kemanfaatan umum.
- b. Pengakuan akan kebenarannya, yang berarti bahwa kebiasaan itu hendaknya diikuti secara terbuka dalam masyarakat, tanpa mendasarkan pada bantuan kekuatan di belakangnya dan tanpa persetujuan dari dan dikehendaki oleh mereka yang kepentingannya dikenai oleh praktek dari kebiasaan tersebut. Persyaratan ini tercermin dalam bentuk norma yang oleh pemakainya harus *neo vi nec clam neo precaire*, tidak dengan kekuatan, tidak secara diam-diam, juga tidak karena dikehendaki.
- c. Memiliki latar belakang sejarah yang tidak dapat dikenali lagi mulainya. Kebiasaan bukanlah praktek yang baru tumbuh kemarin dulu atau beberapa tahun yang lalu, melainkan yang telah menjadi mapan karena dibentuk oleh waktu yang panjang.

3. Traktat

Adalah perjanjian yang dibuat antar negara yang dituangkan dalam bentuk tertentu. Perjanjian tersebut merupakan perjanjian internasional. Suatu negara juga dapat membuat perjanjian dengan negara lain tanpa membentuk traktat, misalkan dengan membuat surat.⁴⁹

2.2.3 Tata Hukum

Tata hukum adalah sistem norma. Norma bukan suatu pernyataan tentang realita, dan oleh sebab itu tidak bisa "benar" atau "salah". Landasan validitas dari suatu norma, seperti uji kebenaran dari suatu pernyataan tentang "kenyataan". Dasar validitas dari

⁴⁸ Ibid, hal 109 -111

⁴⁹ R. Socroso, op cit. 97

suatu norma selalu berupa norma, bukan fakta. Pencarian landasan validitas dari suatu norma menuntun kita bukan kepada realita melainkan kepada norma lain yang menjadi sumber lainnya norma tersebut. Suatu norma yang validitasnya tidak dapat diperoleh dari norma lain yang lebih tinggi disebut sebagai "norma dasar". Semua norma yang dapat ditelusurikepada satu norma dasar yang sama membentuk suatu sistem norma, atau suatu tata normatif. Norma dasar yang menjadi sumber utama ini merupakan pengikat diantara semua norma yang berbeda-beda yang membentuk suatu norma normatif. Bahwa suatu norma termasuk ke dalam suatu sistem norma tertentu ke dalam suatu tata normatif tertentu, dapat diuji hanya dengan mengkonfirmasi bahwa norma tersebut memperoleh validitasnya dari norma dasar yang membentuk tata normatif tersebut.⁵⁰ Dan keseluruhan fungsi norma dasar ini adalah untuk memberi kekuasaan membentuk hukum kepada tindakan dari pembuat undang-undang yang pertama dan kepada semua tindakan lain yang didasarkan pada tindakan pertama. Norma dasar tidak dibuat melalui prosedur hukum oleh suatu organisasi pembuat hukum dan norma dasar benar-benar ada di dalam kesadaran hukum merupakan hasil analisis lugas tentang pernyataan-pernyataan hukum yang sesungguhnya.⁵¹

Norma dasar adalah sumber hukum, dalam pengertian yang lebih luas setiap norma hukum adalah "sumber" dari norma hukum lainnya yang pembentukannya diatur oleh norma hukum tersebut, di dalam menentukan prosedur pembentukan dan isi dari norma hukum yang akan dibentuk. Dan dapat dijelaskan bahwa setiap norma hukum "yang lebih tinggi" adalah "sumber" dari norma hukum "yang lebih rendah". Dengan demikian konstitusi adalah "sumber" dari undang-undang yang dibentuk atas dasar konstitusi tersebut, undang-undang adalah "sumber" dari keputusan-keputusan pengadilan yang didasarkan kepadanya, keputusan pengadilan adalah "sumber" dari kewajiban yang dibebankan oleh keputusan tersebut kepada pihak terkait, dan sebagainya. Jadi sumber hukum selalu berupa hukum: norma hukum "yang lebih tinggi" dalam hubungan dengan norma hukum "yang lebih rendah", atau metode pembentukan suatu

⁵⁰ Hans Kelsen, *Teori Hukum Murni, Dasar-Dasar Ilmu Hukum Normatif Sebagai Ilmu Hukum Empirik-Deskriptif*, (Jakarta: Rindi Press, 1995), hal. 112 -113

⁵¹ *Ibid*, hal. 118

norma (yang lebih rendah) yang ditentukan oleh norma yang lebih tinggi, dan itu berarti suatu isi hukum yang spesifik.⁵²

Suatu tata hukum adalah suatu sistem norma umum dan norma khusus yang satu sama lain dihubungkan menurut prinsip bahwa hukum mengatur pembentukannya sendiri. Setiap norma dari tata hukum ini dibentuk menurut ketentuan-ketentuan dari norma yang lain, dan pada akhirnya menurut ketentuan-ketentuan dari norma dasar yang membentuk kesatuan dari sistem norma atau tata hukum ini. Dan merupakan suatu rangkaian proses ini pada akhirnya sampai kepada konstitusi yang pertama, yang pembentukannya ditentukan oleh norma dasar yang dipostulasikan. Pembentukan suatu norma hukum dapat ditentukan menurut dua cara yang berbeda : norma yang lebih tinggi dapat menentukan (1) organ dan prosedur pembuatan norma yang lebih rendah dan (2) isi norma yang lebih rendah. Sekalipun norma yang lebih tinggi hanya menentukan organ dan itu berarti individu yang harus membuat norma yang lebih rendah, yang berarti memberi wewenang kepada organ untuk menentukan prosedur pembentukan serta isi dari norma yang lebih rendah tersebut atas kebijaksanaannya sendiri, maka norma yang lebih tinggi adalah "diterapkan" di dalam pembentukan norma yang lebih rendah tersebut. Norma yang lebih tinggi sekurang-kurangnya harus menentukan organ yang harus membuat norma yang lebih rendah. Setiap tindakan membentuk hukum adalah merupakan tindakan menerapkan hukum yakni tindakan itu harus menerapkan suatu norma yang mendahului tindakan tersebut agar menjadi suatu tindakan dari tata hukum atau masyarakat yang dibentuk oleh tata hukum tersebut.⁵³

Sedangkan menurut Hans Nawiasky dalam "*Theorie von Stufenbau des Rechtsordnung*" ada 4(empat) kelompok penjenjangan undang-undang sebagai berikut :⁵⁴

1. Norma dasar (*grundnorm*), merupakan landasan akhir bagi peraturan-peraturan lebih lanjut;
2. Aturan-aturan dasar atau konstitusi, yang menentukan norma-norma yang menjamin berlangsungnya negara dan penjagaan hak-hak anggota masyarakat. Aturan ini bersifat umum dan tidak mengandung sanksi maka tidak termasuk perundang-undangan;

⁵² Ibid, hal. 133

⁵³ Ibid, hal 134-135

⁵⁴ Abdul Ghofur Anshori, op. cit 42-43

3. Undang-undang formal yang di dalamnya telah masuk sanksi-sanksi dan diberlakukan dalam rangka mengatur lebih lanjut hal-hal yang dimuat dalam undang-undang dasar;
4. Peraturan-peraturan pelaksana dan peraturan-peraturan otonom.

Hirarki tata hukum (urutan tata hukum), terdapat peraturan yang lebih tinggi dan ada peraturan yang lebih rendah dan tata hukum di suatu negara tidak menghendaki atau membenarkan atau membiarkan adanya pertentangan atau konflik di dalamnya. Dan apabila terdapat pertentangan yang terjadi dalam suatu sistem peraturan perundangan maka salah satu dari keduanya harus ada yang dimenangkan dan ada yang dikalahkan.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dalam pasal 7 ayat (1) disebutkan jenis dan heirarkhi peraturan perundangan adalah sebagai berikut :

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

Dan bagi peraturan perundang-undangan yang bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, maka dapat dilakukan *judicial review* (uji material) yang diajukan melalui gugatan dan keberatan kepada Mahkamah Konstitusi dan Mahkamah Agung.⁵⁵

Dalam tata urutan perundang-undangan terdapat 3(tiga) asas yang mendasari adalah sebagai berikut :

- a. Asas *Lex Superiori Derogat legi Inferiori*, peraturan yang lebih tinggi akan melumpuhkan peraturan yang lebih rendah. Jadi jika ada suatu peraturan yang lebih rendah bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi maka peraturan yang lebih tinggi yang digunakan.
- b. Asas *Lex Specialis Derogat legi Generalis*, pada peraturan yang sederajat, peraturan yang lebih khusus melumpuhkan peraturan yang umum. Jadi dalam tingkatan peraturan perundangan-undangan yang sederajat yang mengatur mengenai materi

⁵⁵ Ibid, hal 43

yang sama, jika ada pertentangan di antara keduanya maka yang digunakan adalah peraturan yang lebih khusus.

- c. Asas *Lex Posteriori Derogat Legi Priori*, peraturan yang sederajat, peraturan yang paling baru melumpuhkan peraturan yang lama. Jadi peraturan yang telah diganti dengan peraturan yang baru, secara otomatis dengan asas ini peraturan yang lama tidak berlaku lagi.

Dan menurut Bagir Manan terdapat asas lain yang perlu diperhatikan dalam tata urutan peraturan perundang-undangan sebagai berikut :⁵⁶

- a. Dalam suatu tata urutan perundang-undangan ada ketentuan umum bahwa setiap peraturan perundang-undangan harus memiliki dasar hukum pada peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya. Peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, dimana peraturan yang lebih rendah dapat dituntut untuk dibatalkan, bahkan demi hukum.
- b. Isi atau materi peraturan perundang-undangan tingkatan lebih rendah tidak boleh menyimpang atau bertentangan dengan perundang-undangan yang lebih tinggi, yang dibuat tanpa wewenang (*onbevoegheid*) atau melampaui wewenang (*detournement de pouvoir*) untuk menjaga dan menjamin prinsip tersebut agar tidak disimpangi atau dilanggar, maka terdapat mekanisme pengujian secara yuridicial atas setiap peraturan perundang-undangan atau kebijakan maupun tindakan pemerintah lainnya, terhadap peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya atau tingkat yang tertinggi yaitu Undang-Undang Dasar.

2.3 Keterkaitan Keadilan Dalam Pemungutan Pajak

2.3.1 Dasar Hukum Pemungutan Pajak di Indonesia

Pancasila adalah dasar negara (norma dasar / *groundnorm*) dan merupakan falsafah pemungutan pajak. Karena sebagai falsafah Pancasila harus dapat dijabarkan dalam pemungutan pajak. Menurut Rochmat Soemitro, Pancasila adalah bersifat kekeluargaan dan gotong royong yang sudah tercermin di dalam peraturan perpajakan.

⁵⁶ Ibid, hal. 44

Pajak-pajak yang telah terkumpul dipergunakan untuk kepentingan masyarakat umum yang sudah nyata berdasarkan kegotong-royongan dan kekeluargaan. Gotong royong yang mengandung sifat secara bersama melakukan usaha atau untuk membiayai kepentingan umum. Sedangkan kekeluargaan yang merupakan sifat khas dari bangsa Indonesia. Membayar pajak berdasarkan sifat kekeluargaan tidak hanya dipandang sebagai kewajiban tetapi sebagai hak untuk ikut serta dalam pembiayaan pengeluaran negara (pengeluaran rutin dan pembangunan). Apabila ditinjau berdasarkan setiap sila dalam Pancasila adalah sebagai berikut :⁵⁷

- a. Sila Pertama, Ketuhanan Yang Maha Esa, bahwa pajak yang dipungut oleh negara tidak bertentangan dengan sila Ketuhanan karena di dalam Al-Qur'an atau Kitap Suci lainnya, yang digunakan untuk kepentingan masyarakat umum;
- b. Sila Kedua, Kemanusiaan yang Adil dan Beradab, tersirat segi yuridis dari pajak. Bahwa pajak selain harus memenuhi segi keadilan juga harus sesuai dengan peradapan manusia. Keadilan merupakan syarat yuridis dari pajak yang tercermin dalam prinsip non diskriminasi, prinsip daya pikul, artinya bahwa orang dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama dan tidak diperkenankan mengadakan perlakuan yang berbeda. Dan pemungutan pajak harus memperhatikan dan tidak boleh melanggar hak asasi manusia dan harus layak bagi manusia.
- c. Sila Ketiga, Persatuan Indonesia dijelaskan bahwa pajak-pajak merupakan sumber keuangan uyama untuk mempertahankan persatuan dan kelangsungan hidup bangsa dan negara yang diproklamasikan pada tanggal 17 Agustus 1945.
- d. Sila Keempat, Kerakyatan yang Dipimpin oleh Hikmah Kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan. Kerakyatan mengandung arti bahwa rakyat ikut menentukan adanya pungutan yang disebut pajak. Rakyat dalam ikut menentukan pajak-pajak tidak bertindak secara langsung melainkan melalui wakil-wakilnya dalam Dewan Perwakilan Rakyat yang dipimpin secara langsung dan demokratis oleh rakyat sendiri.
- e. Sila Kelima, Keadilan Sosial bagi seluruh Rakyat Indonesia, dapat dijelaskan bahwa pajak merupakan alat untuk pembiayaan masyarakat yaitu untuk membiayai pengeluaran untuk kepentingan masyarakat umum.

⁵⁷ Rocmat Soenitro, Pengantar Singkat Hukum Pajak, op.cit, hal 14-19

Dasar pemungutan pajak di Indonesia selalu didasarkan kepada dasar negara (*groundnorm*) yaitu Pancasila disamping itu didasarkan kepada Konstitusi atau Aturan Dasar yang merupakan norma-norma yang menjamin berlangsungnya negara dan penjagaan hak-hak anggota masyarakat yaitu dalam Undang-Undang Dasar 1945, yang diatur dalam Pasal 23 A yang mengatur sebagai berikut "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang".

Pasal ini tersirat falsafah pajak. Pajak harus berdasarkan undang-undang karena pajak menyayat daging tubuh masyarakat sendiri. Oleh sebab itu semua pungutan pajak harus lebih dahulu mendapatkan persetujuan dari rakyat, karena pajak menyayat daging sendiri. Persetujuan dari rakyat ini diperoleh dari Dewan Perwakilan Rakyat, yang terdiri dari wakil-wakil rakyat yang dipilih melalui pemilihan umum.⁵⁸

Pajak-pajak yang dikelola Pemerintah Pusat diatur dalam hukum formal dan hukum pajak material. Hukum pajak material mengatur ketentuan-ketentuan mengenai siapa-siapa saja yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa saja yang dikenakan pajak dan apa-apa saja yang dikecualikan serta berapa besarnya pajak yang terutang. Sedangkan hukum pajak formal adalah mengatur bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, oleh karena itu, dalam hukum pajak formal diatur mengenai prosedur (tata cara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksi-sanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan. Hukum Pajak formal memuat bentuk dan cara-cara dalam melaksanakan hukum pajak material. Hukum pajak formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk kepastian hukum, baik untuk wajib pajak maupun aparat pajak. Tanpa didukung dengan hukum pajak formal yang jelas dan tegas, hukum pajak material tidak bisa dilaksanakan oleh wajib pajak dan aparat pajak tidak dapat melakukan pengawasan (*law enforcement*)⁵⁹ Adapun undang-undang tersebut dapat terbagi sebagai berikut :

1. Hukum Pajak Formal

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

⁵⁸ Rachmat Soemitro, *ibid*, hal 14

⁵⁹ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *op.cit*, hal. 94

- b. Undang-Undang republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- c. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

2. Hukum Pajak Material

- a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan
- b. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah
- c. Undang Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan
- d. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
- e. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai

Dan atas pelaksanaan dari undang-undang tersebut di atas diatur lebih lanjut dalam peraturan pelaksana yaitu dalam Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Peraturam Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak.

2.3.2 Hukum Pajak sebagai Hukum Publik

Hukum Pajak yang disebut dengan hukum fiskal adalah keseluruhan peraturan mengenai wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas negara. Dengan demikian, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut Wajib Pajak).⁶⁰ Jadi hukum pajak adalah bagian dari tattertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dan warganya. Yang termasuk ke dalam hukum adminstrasi. Hukum pajak mempunyai karekteristik yang khusus sebagai hukum

⁶⁰ Y. Sri Pudyatmana, *op.cit*, hal. 1

publik, karena di dalam hukum pajak terkait dengan hukum perdata maupun hukum pidana.

Hukum Pajak banyak sekali terkait dengan hukum perdata yang keseluruhan hukum yang mengatur hubungan antara orang-orang pribadi. hal ini dapatlah dimengerti karena sebagian besar hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan, dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam lingkungan perdata, seperti penghasilan, kekayaan, perjanjian jual beli, pemindahan hak karena warisan dan sebagainya.⁶¹

Dalam hukum pajak dengan hukum pidana dalam hal penegakan ketentuan-ketentuan dalam perpajakan, dimana apabila Wajib Pajak melanggar ketentuan-ketentuan perpajakan yang berindikasi adanya tindak pidana maka akan dikenakan sanksi pidana bagi Wajib Pajak yang bersangkutan.

2.3.3 Hubungan Hukum antara Aparat Pajak (Fiskus) dan Wajib Pajak

Dalam soal pajak negara berhadapan-hadapan muka dengan Wajib Pajak sebagai penguasa dalam menunaikan tugasnya untuk mengatur hubungan dengan warganya, maka hukum pajak merupakan bagian dari hukum administratif.

Hubungan hukum dalam Hukum pajak antara pemerintah sebagai aparat pajak (fiskus) dengan rayat sebagai wajib Pajak merupakan hubungan hukum yang lahir karena undang-undang. Dengan demikian tidak diperlukan adanya kesepakatan atau kesesuaian pendapat di antara para pihak yaitu fiskus dan Wajib Pajak, tidak diperlukan perjanjian antara Pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai Wajib Pajak. Melalui Undang-Undang yang telah disahkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat yang merupakan wakil-wakil rakyat yang telah memberikan persetujuan mengenai pengenaan pajak.⁶²

Hubungan yang ada antara pemerintah dengan rakyat dalam hukum pajak menempatkan para pihak dalam kedudukan yang tidak sederajat. Pemerintah selaku fiskus/aparat pajak yang berkedudukan sebagai pemungut pajak mempunyai kedudukan dengan kekuasaan untuk menentukan pajak yang lebih besar dibandingkan dengan rakyat

⁶¹ R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hal.11

⁶² Y. Sri Pudyatmoko, *op.cit*, hal. 7

sebagai Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Pemerintah dalam hubungan sebagai pemungut pajak dilengkapi oleh Hukum Publik yang merupakan kewenangan istimewa, yaitu Pemerintah dapat menentukan secara sepihak tanpa harus menunggu untuk memperoleh persetujuan dari rakyat. Contohnya Wajib Pajak telah menghitung dan melaporkan penghasilannya tetapi apabila dalam pemeriksaan ternyata ditemukan data atau bukti bahwa penghasilan Wajib Pajak lebih besar dari yang dilaporkan, maka fiskus dapat menetapkan besarnya pajak berdasarkan penghasilan yang diperoleh dari pemeriksaan tanpa meminta persetujuan dari Wajib Pajak. Dan apabila Wajib Pajak tidak setuju dapat mengajukan permohonan keberatan. Posisi pemerintah dalam hal ini adalah sebagai pihak penentu yang dapat memutuskan atau menolak keberatan Wajib Pajak atau menerima permohonan keberatan Wajib Pajak. Tentunya fiskus harus memutuskan menurut ketentaun perundang-undangan yang berlaku. Yang mana sebenarnya keputusan dapat diambil oleh fiskus tanpa terlebih dahulu meminta persetujuan dari Pihak Wajib Pajak (tanpa Wajib Pajak mengajukan permohonan keberatan) apabila apa yang ditetapkan oleh fiskus dalam pemeriksaan tidak terbukti. Oleh karena itu seringkali dikatakan bahwa hubungan hukum dalam Hukum Pajak menempatkan para pihaknya dalam posisi yang sederajat.⁶³

2.3.4 Penafsiran dalam Hukum dan Penafsiran Undang-Undang Pajak

Penggunaan bahasa dalam perundang-undangan adalah unik untuk zamanya, karena dalam sejarah, tidak selalu dijumpai penggunaan ragam bahasa yang sama dengan yang dipakai sekarang ini, Ragam bahasa perundang-undangan mempunyai ciri sendiri yang khas, yaitu untuk menggunakan bahasa secara rasional. Adapun ciri-ciri utama dalam penggunaan bahasa dalam perundang-undangan adalah : (1) Bebas dari emosi, (2) Tanpa perasaan dan (3) Datar seperti rumusan matematik (Radbruch,1961:44)⁶⁴

Dalam penggunaan bahasa dalam perundang-undangan ada 2 (dua) fungsi yaitu :⁶⁵

- a. Sebagai sarana komunikasi, maka bahasa perundang-undangan harus dapat mengantarkan pikiran dan kehendak dari pembuat undang-undang kepada rakyat.

⁶³ Ibid hal 7-8

⁶⁴ Satjipto Rahardjo, Ilmu Hukum, op.cit, hal.87

⁶⁵ ibid, hal 87-89

Menurut pendapat Fuller menyaratkan agar hukum itu dirumuskan dalam bahasa yang bisa dimengerti rakyat. Tetapi dalam perkembangan sekarang ini tampaknya tidak mudah memenuhi persyaratan tersebut.

- b. Sebagai bahasa dengan ragam teknik, bahasa perundang-undangan sebagai sarana komunikasi di antara para ahli hukum. Dengan merumuskan istilah-istilah sebaik-baiknya dan setepat-tepatnya untuk memenuhi kebutuhan akan tuntutan kerja ahli hukum itu, istilah-istilah tersebut merupakan konsensus ahli hukum. Dengan demikian apa yang dirasakan sebagai sesuatu yang memusingkan pada orang kebanyakan di kalangan ahli hukum justru merupakan sarana komunikasi yang dibutuhkan. Oleh karena itu untuk dapat memasuki dunia ilmu (para ahli) hukum, orang perlu memahirkan diri terlebih dahulu dalam ragam bahasa yang dipakai para ahli hukum.

Oleh karena itu untuk dapat mengerti bahasa di dalam perundang-undangan diperlukan penafsiran atau interpretasi peraturan perundang-undangan. Menurut R. Soeroso penafsiran atau interpretasi peraturan perundang-undangan adalah "mencari dan menetapkan pengertian atas dalil-dalil yang tercantum dalam undang-undang sesuai dengan yang dikehendaki serta yang dimaksud oleh pembuat undang-undang".⁶⁶

Untuk pegangan dalam penafsiran bahasa perundang-undangan menurut Prof. Dr. J.H.A. Logemann adalah sebagai berikut.⁶⁷

"Tiap tafsiran adalah tafsiran yang dibatasi oleh kehendak pembuat undang-undang. Oleh sebab itu maka orang tidak boleh mempergunakan tafsiran sewenang-wenang untuk kaidah yang mengikat; hanya penafsiran yang sesuai dengan maksud pembuat undang-undang adalah penafsiran yang benar. Pembuat undang-undang selalu berpegang teguh pada keadilan. Maka tujuan setiap penafsiran adalah untuk mendapatkan suatu putusan yang sedapat-dapatnya harus sesuai dengan rasa keadilan. Maka menjadi kewajiban baik bagi seseorang, suatu administrasi, maupun hakim, untuk tunduk kepada maksud pembuat undang-undang. Dan apakah maksud dari pembuat undang-undang? Yang menjadi maksud pembuat undang-undang ialah segala sesuatu yang berdasarkan penafsiran yang baik, dapat diterima sebagai sesuatu yang logis dapat dinyatakan menjadi kehendak pembuat undang-undang".

⁶⁶ R. Soeroso, *op.cit*, hal 97

⁶⁷ R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hal. 160

Penafsiran perundang-undangan terdiri dari berbagai macam antara lain adalah sebagai berikut :⁶⁸

a. Penafsiran menurut ilmu tata bahasa

Bahasa adalah satu-satunya alat yang jitu untuk menghubungkan manusia satu dengan manusia lainnya. Bahasa sebagai satu-satunya alat untuk menyatakan kehendak seseorang dan menjadi ikatan yang sangat penting dalam masyarakat. Susunan bahasa yang teratur seperti yang terdapat dalam keseluruhan hukum, perumusan, pertimbangan-pertimbangan tentang hukum itulah yang menjamin kelancaran terlaksananya tata tertib hukum. Itulah sebabnya maka penafsiran ini dilakukan berdasarkan bunyi kata-kata dalam kaidah-kaidah hukum yang merupakan perumusan-perumusan. Sebab dalam kata-kata itu tersimpulkan kehendak pembuat undang-undang yang seyogyanya selalu menyatakan maksudnya dengan jelas, dengan kata-kata yang singkat tetapi tepat, sehingga tidak ditafsirkan secara bertentangan lainan sebab dalam hal sebaliknya maka oleh hakim haruslah dicari kata-kata itu dalam hubungan yang logis dalam kalimat menurut ilmu bahasa.

b. Penafsiran menurut sejarah terjadinya hukum

Penafsiran meliputi jangka waktu yang lebih jauh ke zaman yang telah lampau hal ini didasarkan bahwa hukum sudah tentu mengenal kontinuitas, mempunyai sejarah. Peraturan dalam perundang-undangan bukanlah hanya merupakan sebagian sebagian dari suatu sistem yang berdiri sejajar yang satu dengan yang lainnya dan yang berlaku dalam waktu yang sama, melainkan pula merupakan suatu mata rantai yang terdiri dari peraturan-peraturan yang tidak bersamaan waktunya. Maka dari itu, diarahkan perhatiannya kepada penyelidikan dan pertumbuhan hukum menurut sejarah. Penafsiran menurut sejarah terjadinya hukum ini menyelidiki asal mula suatu peraturan dari suatu sistem hukum yang dulu pernah berlaku atau asal-usul suatu peraturan dari suatu sistem hukum lain yang sekarang masih berlaku.

c. Penafsiran menurut terjadinya undang-undang

Penafsiran ini merupakan suatu cara yang sangat sempit karena hanya menengok kembali ke belakang hingga pada saat terjadinya undang-undang., dengan cara

⁶⁸ Ibid, hal 160-179

membahas tentang memori-memori penjelasan, laporan-laporan mengenai perdebatan-perdebatan yang dilakukan dalam parlemen saat pembahasan undang-undang tersebut, jawaban-jawaban pemerintah, surat menyurat antar menteri dengan komisi yang bersangkutan dalam patlemen dan mosi-mosi, dan lain sebagainya. Penyelidikan sejarah terjadinya undang-undang ini sangat penting pada khususnya untuk menetapkan keadaan hukum menurut gambaran yang ada pada pembuatan undang-undang pada saat pembuatannya, tujuan-tujuan apa yang dimaksudkan, dan mengapa maka dikehendaki demikian dan pada umumnya untuk mengetahui apa arti istilah-istilah yang dipergunakan oleh pembuat undang-undang tersebut.

d. Penafsiran secara sistematika

Penafsiran ini dilakukan menurut sistem yang terdapat dalam hukum. Suatu cara yang berdasarkan kenyataan, bahwa undang-undang merupakan suatu sistem, bahwa kaidah-kaidahnya mempunyai hubungan satu sama lain yang logis, dan bahwa undang-undang itu sendiri mempunyai hubungan yang erat dengan yang lain-lain sehingga seluruh perundang-undangan merupakan suatu sistem pula.

e. Penafsiran secara sosiologis

Penafsiran yang didasarkan syarat-syarat dalam kehidupan masyarakat. Alasannya adalah karena peristiwa-peristiwa dan kenyataan-kenyataan turut serta dalam menentukan hukum; sebaliknya hukum-pun mempunyai fungsi dalam masyarakat. Menurut Prof. Scholten bahwa penafsiran semacam ini membuka kemungkinan bahwa seorang hakim akan bertindak sewenang-wenang. Maka dianjurkan untuk memberi batas-batas tertentu dalam mempergunakan cara ini. Penafsiran ini hendaknya digunakan dalam batas-batas sistem hukum saja. Bahwa sudah menjadi tugas dari pembuat undang-undang untuk mengubah kaidah-kaidah hukum sedemikian rupa, sehingga sesuai dengan keadaan masyarakat.

Hukum adalah gejala sosial dalam masyarakat, maka setiap peraturan hukum mempunyai suatu tujuan sosial, yaitu membawa jaminan hukum kepada anggota masyarakat dalam pergaulan satu sama lain. Dan tujuan sosial dari suatu peraturan perundang-undangan tidak selalu dapat diketahui dalam kata-katnya, dan sudah seharusnya hakim untuk mencarinya.

f. Penafsiran menurut analogi (kiasan)

Menurut Prof Scholeten, bahwa penafsiran ini sama sekali tidak berbeda dengan penafsiran secara ekstensif (luas) yaitu keduanya mencari penyelesaian dengan menetapkan terlebih dahulu rasio suatu peraturan hukum, dan barulah memperlakukan pokok asas yang merupakan intisarinnya terhadap suatu perkara baru. Cara penafsiran menurut kiasan ini menyatakan berlakunya suatu kaidah hukum atau suatu perkara, yang sebetulnya tidak diliputi oleh kaidah itu, dan berada di luarnya. Dengan cara dimulai dengan memasukkan suatu aturan ke dalam aturan umu (yang tidak ditulis dengan nyata-nyata dalam undang-undang), dan dari peraturan umum itu ditarik lagi kesimpulannya, hingga sampai lagi akhirnya pada perkara yang khusus. Pada hukum Perdata penafsiran analogi sering dipergunakan berhubung dengan sifatnya yang umum hanya mengatur saja, dan tidak memaksa, berhubung pula dengan adanya ketentuan bahwa hakim dilarang menolak untuk memberikan keputusan dalam suatu peradilan, dengan alasan bahwa undang-undang tidak memuat sesuatu mengenai perkara yang diajukan dihadapannya untuk diadili. Sedangkan dalam Hukum Pidana dilarang menggunakan penafsiran analogi ini. Hal ini dijelaskan dalam Pasal 1 Kitap Undang-Undang Hukum Pidana yang menyatakan bahwa tidak ada suatu perbuatan yang boleh dihukum, melainkan atas kekuatan aturan-aturan pidana dalam undang-undang ketika perbuatan itu dilakukan, atau berlaku asas "tiada hukumam tanpa aturan pidana terlebih dahulu." Dasar pemikiran pembuat undang-undang adalah untuk menghindarkan keputusan sewenang-wenang dari hakim (pidana).

g. Penemuan Hukum

Segala cara termasuk cara-cara penafsiran untuk menentukan mana yang merupakan hukum, mana yang tidak. Jadi sistem ini lebih luas dari pada menafsirkan saja, sebab juga harus menambah atau mengisi kekosongan-kekosongan yang ada di dalam perundang-undangan, sering pula harus menggunakan dalil-dalil hukum adat. Bilamana terhadap suatu perkara, sekalipun sudah didayaupayakan dengan segala cara penafsiran dan tidak juga ditemukan

peraturan-peraturannya dalam undang-undang, bahkan tidak ada juga dalam hukum adat, maka hakim harus menggunakan suatu dalil yang harus dibikinya sendiri andakata hakim tersebut menjadi pembuat undang-undang.

h. Penafsiran Undang-Undang Pajak

Cara-cara penafsiran hukum juga dipergunakan dalam penafsiran dalam hukum pajak Banyak anggapan bahwa pajak sebagai beban semata-mata bagi para individu yang terkena, yang merupakan suatu pengurangan atas kebebasan mempergunakan haknya masing-masing, sudah barang tentu tidak setuju dengan mempergunakan cara-cara penafsiran yang akan mengakibatkan kurang baik baginya. Pemerintah dalam hal ini aparat pajak, terhadap peraturan-peraturan pajak sudah pasti akan menggunakan segala cara penafsiran yang diperkenankan. Oleh karena itu ada beberapa penafsiran di dalam hukum pajak, yaitu :

1. Analogi

Banyak sarjana berpendapat bahwa penafsiran analogi ini tidak dipergunakan bagi perundang-undangan pajak. Dengan pertimbangan sebagai berikut : karena dengan dipergunakannya penafsiran menurut analogi, maka kaidah yang tersimpul dalam aturan umum yang tidak ditulis dengan nyata-nyata dalam undang-undangnya, *in casu* pajak, diberlakukan untuk peraturan khusus dalam undang-undang pajak. Jadi hal yang dipergunakan sebagai analogi di luar undang-undang. Dan ini dengan tegas telah diatur dalam Undang Undang Dasar 1945, Pasal 23A bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Dasar pemikiran dari aturan ini adalah untuk menghindarkan rakyat dari perlakuan semena-mena oleh fiskus. Penafsiran menurut analogi yang mengakibatkan dirugikannya para Wajib Pajak dapat diartikan tidak sesuai dengan dasar pikiran tersebut di atas karena suatu pajak dalam hal ini dikenakan bukan karena kekuatan atau atas kuasa undang-undang melainkan menurut pendapat subyektif dari aparat pajak (fiskus)

Menurut Prof Adriani dalam hal penafsiran analogi ini, merupakan penganjur asal "*oportunitas*", Cara penafsiran ini kadang-kadang tidak boleh dipergunakan, kadang-kadang dapat dianjurkan terhadap suatu persoalan, satu

sama lain tergantung dari masalah masing-masing. Jika scandainya memang telah ditetapkan menurut suatu cara interpretasi, faktor-faktor apa yang telah menimbulkan suatu kewajiban membayar pajak, jadi bila untuk sesuatu telah diketemukan *Tatsbestand*-nya, maka telah tercapailah suatu batas-batas yang tidak dapat dilewati lagi dengan suatu cara penafsiran lainnya. Tetapi sebaliknya, jika ternyata bahwa terdapat keadaan-keadaan tertentu yang ternyata, undang-undang tidak mengatur dengan nyata-nyata, maka demikian menurut Prof Adriani menyatakan tidaklah terdapat suatu kebenaran untuk mencari kaidah umumnya dahulu, dan seterusnya mempergunakan penafsiran menurut analogi itu.

2. Penafsiran Otentik

Pembuat undang-undang memaksakan tafsiran mengenai arti istilah yang dipergunakan di dalam undang-undang atau peraturan-peraturan lain yang dibuatnya. Maka tafsiran resmi ini hanya boleh dibuat oleh pembuat undang-undang saja bahkan hakim dilarang membuatnya, sebab pada dasarnya tafsiran yang dibuat pada umumnya hanya berlaku bagi pihak-pihak yang bersangkutan saja: dan secara teoritis menteri pun tidak dapat pula memberi tafsiran otentik dalam surat edarannya (walaupun dalam prakteknya surat edaran menteri mempunyai kekuatan yang sama dengan suatu peraturan hakim). Cara penafsiran otentik yang mengusahakan agar dapat terjelma jaminan hukum dalam hal penafsiran, yang dalam kebanyakan hal tetap merupakan suatu yang samar-samar karena umumnya harus sering diadakan pertimbangan-pertimbangan berat mengenai berbagai faktor yang merupakan persoalannya.

3. Penafsiran secara ketat

Di beberapa negara dianut pendirian tentang penafsiran ketat ini. Bahwa undang-undang pajak harus diberlakukan semata-mata dengan penafsiran ketat, yang dalam prakteknya lebih sempit lagi dari pada penafsiran menurut bunyi kata suatu peraturan. Dengan cara ini yang dapat dikenakan pajak hanyalah perbuatan-perbuatan hukum yang dengan nyata disebutkan dalam undang-undang, dalam artu bahwa perbuatan-perbuatan hukum yang

sejenis dengan itu, atau hanya menyerupai yang nyata-nyata disebutkan tidak dapat dikenakan pajak.

4. Ajaran peradilan

Pendirian yurisprudensi mengenai pahamnya bahwa penafsiran menurut analogi tidak diperbolehkan untuk dipergunakan dalam undang-undang pajak.

2.3.5 Hukum dan Keadilan

Kalau meninjau definisi hukum yang dikemukakan oleh Prof Subekti, SH, bahwa hukum itu mengabdikan pada tujuan negara yang intinya ialah mendatangkan kemakmuran dan kebahagiaan rakyatnya, dimana pengabdian tersebut dilakukan dengan cara menyelenggarakan "keadilan" dan "ketertiban". Keadilan adalah berasal dari Tuhan Yang Maha Esa dan setiap orang diberikan kemampuan dan kecakapan untuk meraba dan merasakan keadaan adil. Dan segala apa yang ada di dunia ini sudah semestinya menimbulkan keadilan pada manusia.⁶⁹ Berbagai teori keadilan dari beberapa filsuf antara lain :

- a. Pendapat Plato tentang keadilan dapat dilihat bahwa aturan negara yang adil dapat dipelajari dari aturan yang lain aturan yang baik dari jiwa. Jiwa manusia terdiri dari tiga bagian, pikiran (*logistikon*), perasaan dan nafsu, baik psikis maupun jasmani (*epithumetikon*), dan bagian rasa baik dan jahat (*thumoeides*). Jiwa teratur secara baik bila diciptakan suatu kesatuan yang harmonis antara ketiga bagian tersebut. Ini terjadi bila perasaan dan nafsu-nafsu dikendalikan dan ditundukan pada akal budi melalui rasa baik dan jahat. Maka keadilan (*dikaiousune*) terletak dalam batas yang seimbang antara ketiga bagian jiwa, sesuai wujudnya masing-masing. Seperti dalam jiwa manusia, demikian juga dalam negara, negara harus diatur secara seimbang menurut bagian-bagiannya, supaya adil. Dalam masyarakat terdapat kelas-kelas yang mempunyai kebijaksanaan (*sofia*), berdasarkan pengetahuan tentang edios yaitu kelas filsuf, juga kelas-kelas atas membetukan pemerintahan, Kelas kedua adalah orang-orang yang memiliki keberanian (*andria*), kelas tentara. Mereka bersama kalangan atas melayani kepentingan negara. Dan disamping kelas-kelas yang ada terdapat kelas petani, para tukang (*soophrousume*), yakni pengendalian diri,

⁶⁹ R. Soeroso, op.cit, hal 57

Keadilan berarti bahwa setiap golongan berbuat apa yang sesuai dengan tempat atau tugasnya.⁷⁰

Pendapat Plato tersebut merupakan pernyataan kelas, maka keadilan Platonis berarti bahwa para anggota masyarakat harus mengerjakan pekerjaan masing-masing dan tidak boleh mencampuri urusan anggota kelas lain. Pembuat undang-undang harus menempatkan dengan jelas posisi setiap kelompok di mana dan situasi apa yang cocok bagi seseorang. Jadi keadilan menurut Plato sangat terkait dengan peran dan fungsi individu dalam masyarakat. Idealisme keadilan akan tercapai bila dalam kehidupan semua unsur masyarakat berupa individu dapat menempatkan dirinya pada proporsi masing-masing dan bertanggung jawab penuh terhadap tugas yang diemban, selanjutnya tidak dapat mencampuri urusan kelas yang lain. Keadilan hanya akan terwujud manakala manusia menyadari status sosial dan tugasnya sebagai delegasi kelompoknya sendiri.⁷¹

- b. Menurut Aristoteles bahwa hukum harus ditaati demi menciptakan keadilan, keadilan sebagai keutamaan umum (yaitu ketaatan pada hukum alam dan hukum positif) terdapat juga keadilan sebagai keutamaan moral khusus, yang menentukan sikap manusia pada bidang tertentu. Sebagai keutamaan khusus keadilan ditandai oleh sifat-sifat berikut :⁷²
- keadilan menentukan bagaimanakah hubungan yang baik antara orang yang satu dengan yang lain;
 - keadilan berada di tengah dua ekstrem, yaitu diusahakan supaya dalam mengejar keuntungan terciptalah keseimbangan antara dua pihak jangan ada orang mengutamakan pihaknya sendiri dan jangan juga mengutamakan pihak lain;
 - untuk menentukan dimanakah letak keseimbangan yang tepat antara orang-orang digunakan ukuran kesamaan ini dihitung secara asimetris atau geometris.

⁷⁰ Theo Huijbers, *Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah*, ((yogyakarta: Penerbit Kanisius, 1982), hal. 23

⁷¹ Abdul Ghofur Anshori, *op.cit*, hal 47

⁷² Theo Huijbers, *loc, cit*, hal. 29

Menurut Aristoteles, keadilan yang mengatur hubungan dengan sesama manusia meliputi beberapa bidang.⁷³

1. Terdapat keadilan mengenai pembagian jabatan-jabatan dan harta benda publik. Pembagian ini harus sesuai dengan bakat dan keadaan orang dalam negara dan berlaku kesamaan geometris. Prinsip ini dirumuskan sebagai berikut : "kepada yang sama penting diberikan yang sama, kepada yang tidak sama , diberikan yang tidak sama."
2. Keadilan dalam transaksi jual beli. Dalam kontrak jual beli harga barang tergantung dari kedudukan resmi kedua pihak : Secara konkrit, harga barang berbanding terbalik dengan posisi kedua orang dalam masyarakat.
3. Keadilan dalam hukum pidana diukur secara geometris juga. Kalau seorang dipukul oleh orang yang berkedudukan tinggi hal tersebut tidak mengakibatkan apapun, tetapi sebaliknya orang yang mempunyai kedudukan rendah memukul orang yang berkedudukan tinggi, maka orang tersebut harus dihukum sesuai dengan kedudukan yang dirudikan. Aristoteles tidak menerima ius talionis, yang dipraktekkan dalam kebudayyan kuno, yakni hak untuk membalas setimpal, mata demi mata, gigi demi gigi.
4. Terdapat keadilan juga dalam bidang privat yaitu dalam hukum kontrak dan dalam delik privat. Kesamaan yang dituju dalam bidang ini adalah kesamaan asimetris. Kalau orang mencuri harus dihukum sesuai dengan apa yang terjadi dengan tidak mengindahkan kedua belah pihak.
5. Terdapat semacam keadilan juga dalam penafsiran hukum dimana hukum diterapkan pada perkara-perkara yang konkret. Memang benar bahwa undang-undang selalu bersifat umum, sehingga tidak pernah dapat meliputi semua persoalan yang konkret. Oleh karena itu Aristoteles menghendaki agar seorang hakim yang mengambil tindakan *in concreto* hendaknya dia mengambil tindakan seakan-akan menyaksikan sendiri peristiwa-peristiwa konkret yang dialami.

Dari apa yang disampaikan Aristoteles tersebut diatas keadilan dapat dibedakan menjadi dua macam, yaitu :

⁷³ Ibid, hal 30-31

1. Keadilan distributif atau *justitia distributiva*

Keadilan distributif adalah keadilan yang memberikan kepada setiap orang didasarkan pada jasa-jasanya atau pembagian menurut haknya masing-masing. Keadilan distributif berperan dalam hubungan masyarakat dengan perseorangan.

2. Keadilan Kumulatif atau *justitia cummulativa*.

Keadilan kumulatif ialah suatu keadilan yang diterima masing-masing anggota tanpa mempedulikan jasa masing-masing. Keadilan kumulatif berperan pada tukar menukar. Anantara barang yang ditukar hendaknya sama banyaknya dan nilainya dan keadilan ini lebih menguasai hubungan antar perorangan.

Aristoteles mengartikan keadilan sangat dipengaruhi oleh unsur kepemilikan benda tertentu. Keadilan ideal dalam pandang nya adalah ketika semua unsur masyarakat mendapat bagian yang sama dari semua benda yang ada di alam manusia dipandang sejajar dan mempunyai hak yang sama atas kepemilikan suatu barang.⁷⁴

c. Pendapat Thomas Aquinas, keutamaan yang disebut keadilan adalah menentukan bagaimana hubungan irang dengan orang lain *ad iustum*, mengenai apa yang sepatutntnya bagi orang lain menurut sesuatu kesamaan proposional (*aliquad opis adaquatum alteri secundum aliquen qualitatis modum*). Keadilan dibedakan antara lain:⁷⁵

1. Keadilan distributif menyangkut hal-hal umum, seperti jabatan, pajak, dan sebagainya. Hal-hal ini dibagi menurut kesamaan;
2. Keadilan Tukar menukar menyangkut barang yang ditukar antar pribadi seperti jual beli. Diukur dengan asimetris, Tentang keadilan balas dendam tidak dibicarakan secara eksplisit.
3. Keadlian legal menyangkut keseluruhan hukum sehingga dapat dikatakan bahwa kedua keadilan tadi terkandung dalam keadilan legal ini. Keadilan ini menuntut supaya orang tunduk pada semua undang-undang yang menyatakan kepentingan umum. Oleh karena itu mentaati hukum adalah sama dengan

⁷⁴ Abdul Ghofur Anshori, loc. cit, hal. 43

⁷⁵ Theo Heuijbers, loc.cit, bal. 40-41

bersikap baik. Dalam segala hal maka keadilan legal diterima sebagai keadilan umum

d. Hukum Islam.

Keadilan dalam Islam merupakan perpaduan harmonis antara hukum dengan moralitas. Islam tidak bertujuan menghancurkan kebebasan individu, namun mengontrol kebebasan demi keselarasan dan harmonisasi masyarakat yang terdiri dari individu itu sendiri. Menurut Basyir (1984:27-31) tujuan hukum Islam :⁷⁶

1. Pendidikan pribadi, dimaksudkan untuk menjadikan individu sebagai manusia yang berguna bagi dirinya sendiri dan masyarakat.
2. Menegakkan keadilan, keadilan yang harus ditegakkan keadilan pribadi, keadilan hukum, keadilan sosial dan keadilan dunia. Keadilan pribadi diartikan bahwa setiap individu wajib untuk dapat memenuhi standar kebutuhan pribadi baik yang menyangkut hak jasmani maupun ruhaniah. Keadilan hukum bahwa setiap individu mempunyai kedudukan yang sama dihadapan hukum. Sedangkan keadilan sosial adalah individu sebagai anggota masyarakat mempunyai hak dan kewajiban yang harus dipenuhi secara seimbang. Keadilan dunia merupakan keadilan dalam hubungan antar negara, yang didasarkan pada prinsip kebersamaan dan kesamaan hak dan kewajiban.
3. Memelihara kebaikan hidup, hukum Islam mewujudkan kebaikan hidup yang hakiki, semua kepentingan hidup manusia diperhatikan. kepentingan hidup manusia ini meliputi sebagai berikut kepentingan esensial seperti kepentingan agama, kepentingan memelihara jiwa, kepentingan memelihara harta, kepentingan memelihara akal, kepentingan memelihara keturunan. Kepentingan tidak esensial tetapi dibutuhkan manusia untuk menghindari *masaqqat* seperti diperbolehkan melakukan perceraian karena perkawinan tidak harmonis sedangkan kepentingan pelengkap apabila tidak terpenuhi tidak menimbulkan *mudharat* bagi kehidupan manusia seperti mengadakan walimah perkawinan.

⁷⁶ Abdul Ghofur Anshori, loc. cit, hal. 66-67

e. Menurut Hans Kelsen bahwa membebaskan konsep hukum dengan ide keadilan cukup sulit karena secara terus menerus dicampur adukan secara politis terkait tendensi ideologis untuk membuat hukum sebagai suatu keadilan. Jika hukum dan keadilan identik, jika hanya aturan hukum yang adil yang disebut sebagai hukum, maka suatu tata aturan sosial yang disebut hukum adalah adil, yang berarti justifikasi moral. Hal ini merupakan tendensi politik bukan ilmu pengetahuan. Apabila terdapat suatu pertanyaan apakah suatu hukum itu adil atau tidak. Maka *the pure theory of law* akan dapat menjawab bahwa tata aturan tersebut mengatur perilaku manusia yang berlaku bagi semua orang dan semua orang menemukan kegembiraan didalamnya, maka keadilan sosial adalah kebahagiaan sosial. Dan jika keadilan dimaknai dengan kebahagiaan sosial, maka kebahagiaan sosial akan tercapai apabila kebutuhan individu terpenuhi. Tata aturan yang adil adalah yang dapat menjamin pemenuhan kebutuhan tersebut. Namun seringkali tidak dapat dihindari bahwa keinginan seseorang atas kebahagiaan dapat bertentangan dengan keinginan orang lain. Maka yang disebut keadilan adalah pemenuhan kepentingan individu pada tingkat tertentu. Jadi keadilan yang paling besar adalah pemenuhan keinginan sebanyak-banyaknya orang. Dimana batasan tingkat pemenuhan kepentingan tersebut, ini tidak dapat dijawab secara rasional tetapi hanya membenaran suatu nilai (*a judgment of value*) yang ditentukan oleh faktor emosional dan tunduk pada karakter subyektif sehingga bersifat relatif. Suatu sistem nilai yang positif tidak diciptakan secara individu tetapi selalu merupakan hasil mempengaruhi setiap individu dalam suatu kelompok. Setiap suatu produk moral dan ide keadilan adalah hasil dari suatu masyarakat yang berbeda-beda. Fakta terdapat nilai-nilai secara umum diterima yang diterima oleh suatu masyarakat tertentu yang tidak bertentangan dengan karakter subyektif dan relatif dari membenaran nilai. Kriteria keadilan seperti halnya kebenaran nilai, tidak tergantung pada frekuensi dibuatnya membenaran. Karena manusia terbagi menjadi banyak bangsa, kelas, agama, profesi dan sebagainya yang berbeda-beda, maka akan banyak ide keadilan yang berbeda-beda pula. Terlalu banyak untuk menyebut salah satu sebagai keadilan. Jadi pada dasarnya keadilan diluar ratio karena itu bagaimanapun pentingnya bagi tindakan manusia tetap bukan subyek pengetahuan. Bagi pengetahuan rasional yang

ada dalam masyarakat yang ada hanya-lah kepentingan dan konflik kepentingan. Solusi yang dapat diberikan oleh tata aturan yang memenuhi satu kepentingan atau pengorbanan kepentingan lain, atau membuat suatu kompromi antara kepentingan yang bertenatnagan. Diantara dua pilihan tersebut mana yang disebut adil tidak dapat ditentukan oleh pengetahuan secara rasional. Pengetahuan tersebut hanya dapat muncul berdasarkan suatu hukum positif berupa undang-undang yang ditentukan obyektif. Tata aturan ini merupakan hukum positif. Teori ini disebut *the pure theory of law* yang memprentasikan hukum sebagaimana adanya tanpa mempertahankan dengan menyebutnya adil, atau menolaknya menyebut tidak adil. Teori ini mencari hukum yang riil dan mungkin bukan hukum yang benar. Dan keadilan dapat dimaknai sebagai legalitas adalah adil jika suatu aturan diterapkan pada semua kasus dimana menurut isinya memang aturan tersebut diaplikasikan. Adalah tidak adil jika suatu aturan diterapkan pada satu kasus tetapi tidak diterapkan pada kasus lain yang sama. Keadilan legalitas adalah suatu kualitas yang tidak berhubungan isi tata aturan positif, tetapi pelaksanaannya. Menurut legalitas, pernyataan bahwa tindakan individu adil atau tidak adil, berarti legal atau ilegal yaitu tindakan tersebut sesuai atau tidak dengan norma hukum yang valid untuk menilai sebagai bagian dari tata hukum positif. Hanya dalam makna legalitas inilah keadilan dapat masuk dalam hukum.⁷⁷

- f. H.L.A. Hart dalam bukunya "*The Concept of Law*" bahwa kaidah-kaidah hukum dibagi dua, yaitu kaidah primer menentukan kelakuan subyek-subyek hukum dengan menyatakan apa yang harus dilakukan, apa yang dilarang. Dan kaidah-kaidah skunder kaidah ini memastikan syarat-syarat bagi berlakunya kaidah-kaidah primer dan dengan demikian menampakkan sifat yuridis kaidah-kaidah itu. Dan ini disebut dengan "petunjuk pengenalan" (*rules of recognition*). Disamping itu mereka memastikan syarat bagi perubahan kaidah-kaidah itu (*rule of change*) dan bagi dipecahkannya konflik dalam rangka kaidah-kaidah itu (*rules of adjudication*). Dan

⁷⁷ Jimly Asshiddiqie dan M. Ali Safaat, *Teori Hnas Kelsen Tentang Hukum*, (Jakarta: PT. Syamil Cipta Media, 2006), hal.13-23

tentang soal isi hukum atau materi hukum harus diturunkan dari prinsip-prinsip moral, seperti prinsip kesamaan hak-hak semua orang.⁷⁸

- g. John Rawls dalam bukunya yang terkenal "*A Theory of Justice*" menyatakan keadilan adalah kebajikan utama dalam institusi sosial. Prinsip-prinsip pertama keadilan itu bertolak dari suatu konsep keadilan umum. Pertama, kebebasan ditempatkan sejajar dengan nilai-nilai lainnya, dan dengan itu juga konsep umum keadilan tidak memberikan tempat istimewa terhadap kebebasan. Kedua, keadilan tidak selalu berarti semua orang harus selalu mendapatkan sesuatu dalam jumlah yang sama keadilan tidak selalu berarti semua orang harus diberlakukan secara sama tanpa memperhatikan perbedaan-perbedaan penting yang secara obyektif ada pada setiap individu, ketidaksamaan dalam distribusi nilai-nilai sosial selalu dapat dibenarkan asalkan kebijakan itu ditempuh demi menjamin dan membawa manfaat bagi semua orang. Rawls memberikan tempat dan menghargai hak setiap orang untuk menikmati hidup layak sebagai manusia, termasuk mereka yang kurang beruntung.⁷⁹

Menurut Rawls, kekuatan dalam keadilan dalam arti "*Fairnes*" terletak pada tuntutan ketidak saman dibenarkan sejauh memberikan keuntungan bagi semua pihak dan sekaligus memberikan kebebasan. Untuk terjaminnya efektifitas dari kedua prinsip keadilan itu, Rawls menegaskan bahwa keduanya harus diatur dalam suatu tatanan yang disebut serial order. Dengan penegasan bahwa hak-hak serta kebebasan-kebebasan dasar tidak dapat ditukar dengan keuntungan sosial dan ekonomis. Ini berarti prinsip keadilan yang kedua hanya bisa mendapatkan tempat dan diterapkan apabila prinsip keadilan yang pertama telah dipenuhi. Artinya penerapan dan pelaksanaan prinsip keadilan yang kedua tidak boleh bertentangan dengan prinsip keadilan yang pertama. Dengan demikian hak-hak dan kebebasan-kebebasan dasar dalam konsep keadilan memiliki prioritas utama atas keuntungan sosial dan ekonomis.⁸⁰

Beberapa rumusan tentang keadilan adalah sebagai berikut :

⁷⁸ Theo Huijbers, *op.cit*, hal. 187-189

⁷⁹ John Rawls, *Teori Keadilan (A Theory of Justice)*, Diterjemahkan oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2006), hlm. 3-4.

⁸⁰ Abdul Gofur Anshori, *op.cit*, hal 49-51

- a. Keadilan adalah kemauan yang bersifat tetap dan terus-menerus untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya untuknya (*Justia est constans ex prepetua voluntas ius suum cuique tribuendi-Upianus*)
- b. “Keadilan adalah suatu kebijakan politik yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan ini merupakan ukuran tentang apa yang hak.” (Aristoteles). Menurut Aristoteles, orang harus mengendalikan diri dari *pleonexia*, yaitu memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain atau menolak apa yang seharusnya diberikan kepada orang lain (Rawls, 1972:10). Aristoteles mendekati masalah keadilan dari segi persamaan. Asas ini menghendaki, agar sumber daya di dunia ini diberikan atas asas persamaan kepada anggota-anggota masyarakat atau negara. Hukum hendaknya menjaga agar pembagian yang demikian senantiasa terjamin dan dilindungi dari perkosaan-perkosaan terhadapnya. Dalam hubungan ini, ia membedakan antara keadilan distributif dan korektif. Keadilan distributif mempersoalkan bagaimana negara atau masyarakat membagi-bagi sumber daya itu kepada orang-orang. Menurut Aristoteles, kedua-duanya mengikuti asas persamaan yang dikatakannya “Harus ada persamaan dalam bagian yang diterima oleh orang-orang, oleh karena resiko dari yang dibagi harus sama dengan resiko dari orang-orangnya; sebab apabila orang-orangnya tidak sama, maka disitu tidak akan ada bagian yang sama pula; maka apabila orang-orang yang sama tidak menerima bagian yang sama, atau orang-orang yang tidak sama menerima bagian yang sama, timbullah sengketa dan pengaduan” (Bodenheimer, 1974: 180).
- c. “Keadilan adalah kebijakan yang memberikan hasil, bahwa setiap orang mendapat apa yang merupakan bagiannya.” (Keadilan *Justinian*).
- d. “setiap orang bebas untuk menentukan apa yang akan dilakukannya, asal ia tidak melanggar kebebasan yang sama dari orang lain.”(Herbert Spencer)
- f. Roscoe Pound melihat keadilan dalam hasil-hasil konkrit yang bisa diberikannya kepada masyarakat. Ia melihat, bahwa hasil yang diperoleh itu hendaknya berupa pemuasan kebutuhan manusia sebanyak-banyaknya dengan pengorbanan yang sekecil-kecilnya. Pound sendiri mengatakan bahwa ia senang melihat, “semakin meluasnya pengakuan dan pemuasan terhadap kebutuhan, tuntutan atau

keinginan-keinginan manusia melalui pengendalian sosial semakin meluas dan efektifnya jaminan terhadap kepentingan sosial; suatu usaha untuk menghapuskan pemborosan yang terus menerus dan semakin efektif dan menghindari perbenturan antara manusia dalam menikmati sumber-sumber daya, singkatnya *social engineering* yang semakin efektif.” (Pound, 1978:47).

- a. “Tidak ada arti lain bagi keadilan kecuali persamaan pribadi” (Nelson).
- b. “Norma keadilan menentukan ruang lingkup dari kemerdekaan individual dalam mengejar kemakmuran individual, sehingga dengan demikian membatasi kemerdekaan individu di dalam batas-batas sesuai dengan kesejahteraan umat manusia.” (John Salmond).
- c. “Keadilan buat saya adalah suatu tertib sosial tertentu yang di bawah lindungannya usaha untuk mencari kebenaran bisa berkembang dengan subur. Menurut saya keadilan saya karenanya keadilan kemerdekaan, keadilan perdamaian, keadilan demokrasi—keadilan toleransi.” (Hans Kelsen).
- d. John Rawls mengkonsepkan keadilan sebagai *fairness*, yang mengandung asas-asas, “bahwa orang-orang yang merdeka dan rasional yang berkehendak untuk mengembangkan kepentingan-kepentingannya hendaknya memperoleh suatu kedudukan yang sama pada saat akan memulainya dan itu merupakan syarat yang fundamental bagi mereka untuk memasuki perhimpunan yang mereka kehendaki.” (Rawl, 1971:11).

2.3.6 Keadilan dalam Prespektif Pajak

Ada berbagai permasalahan dalam konsep keadilan dalam pemungutan pajak, menurut Howell H. Zee dalam bukunya “*Taxation and Equity*” keadilan didefinisikan secara operasional, yang muncul dalam pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut :

- a. *What are the different concepts of equity and how are do they translate into different principles of taxation?*
- b. *What are the alternative measures of income inequality and their implicatios for tax equity?*
- c. *What are the alternative theories of distributive justice and their implications for tax equity?*⁸¹

⁸¹ Howell H. Zee, *Taxation and Equity dalam Tax Policy Handbook*, Edited By Partasarathi Shome (IMF, 1995), hlm. 30.

Dari pertanyaan-pertanyaan tersebut, konsep keadilan dalam bidang perpajakan mengalami berbagai permasalahan yaitu apakah perbedaan yang mendasar dalam berbagai konsep keadilan dan bagaimana konsep tersebut diterjemahkan ke dalam prinsip-prinsip pemungutan pajak yang berbeda-beda. Apakah alternatif yang dipakai untuk mengukur adanya ketidakadilan dalam penghasilan dan bagaimana implikasinya terhadap keadilan dalam pemungutan pajak. Bagaimana keadilan harus didistribusikan dan implikasinya terhadap keadilan dalam pemungutan pajak.

Permasalahan ini timbul karena penerapan asas *equity*, yang dapat dilakukan dengan dua pendekatan yaitu *Benefit Received Principle* dan *The Ability to Pay Principle* yang menjadi alternatif yang terus dikembangkan. Pengkajian konsep *The Ability To Pay Principle* tidak akan terlepas dari kajian Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung. *The Ability to Pay Principle*, mempunyai tiga alternatif penerapan yaitu :⁸²

- a. Kemampuan yang dimiliki pada suatu saat yang disebut kekayaan, apabila alternatif ini dipilih pajak dipungut disebut pajak Kekayaan atau *Nett Wealth Tax* ;
- b. Tambahan kemampuan yang didapat orang tersebut selama jangka waktu tertentu, misalkan selama satu tahun apabila alternatif ini dipilih maka disebut PPh (Pajak penghasilan) atau *Income Tax*;
- c. Kemampuan yang benar-benar dipikul untuk membeli barang dan jasa untuk pemenuhan hidupnya apabila alternatif ini yang dipakai, pajak itu disebut Pajak Konsumsi Pribadi atau *Personal Consumption Tax* ataupun dapat disebut juga sebagaimana disarankan Nicolas Kaldor sebagai Pajak Pengeluaran atau *Expenditure Tax*.

Jadi pendekatan apapun yang digunakan untuk menentukan dasar pengenaan pajak berdasarkan pendekatan *ability to pay*, baik yang *Consumtion/Expenditure base*, *Income base* ataupun *Wealth base* harus sesuai asas keadilan dalam pemungutan pajak.

Pemungutan Pajak Penghasilan harus sesuai dengan asas keadilan yang terdiri dari :⁸³

1. Keadilan Horisontal adalah suatu pemungutan pajak yang didasarkan bahwa Wajib Pajak yang berbeda dalam kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*), pengertian sama (*equal*) adalah besarnya "seluruh tambahan kemampuan ekonomi netto.

⁸² Haula Rosidiana dan Rasin Tarigan, op. cit, hal 122-123

⁸¹ Ibid, hal. 124-125

2. Keadilan Vertikal. asas ini terpenuhi apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama., yaitu dengan penereapan :

- a. Beban pajak bersifat progresif (semakin besar *ability to pay* semakin besar beban pajak (*tax burden*) yang harus dipikul).
- b. Pembedaan *tax burden* didasarkan semata-mata pada tingkat *ability to pay*, dan tidak didasarkan pada sumber penghasilan.

Oleh karena itu menurut Mansury dalam bukunya yang berjudul "Pajak Penghasilan" Lanjutan berpendapat sesuai dengan Asas Keadilan, harus terpenuhi syarat keadilan horizontal dan syarat keadilan vertikal sebagai berikut :⁸⁴

- Asas Keadilan Horizontal :

1. Definisi : Penghasilan adalah semua tambahan kemampuan ekonomis yaitu semua tambahan kemampuan yang dapat menguasai barang dan jasa;
2. *Globality* : semua tambahan kemampuan merupakan ukuran dari keseluruhan kemampuan membayar atau "*globality ability to pay*" harus diperhitungkan sebagai obyek pajak;
3. *Nett Income* yang menjadi *ability to pay*, adalah jumlah netto dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan tersebut, sebab penerimaan yang diperoleh yang dipakai untuk mendapatkan penghasilan tidak dapat digunakan lagi untuk memenuhi kebutuhan wajib pajak, jadi biaya tersebut tidak dianggap sebagai tambahan ekonomis bagi wajib pajak;
4. *Personal Exemption* untuk wajib pajak orang pribadi suatu pengurangan untuk memelihara diri wajib pajak harus diperhitungkan (di Indonesia disebut Penghasilan Tidak Kena Pajak);
5. *Equal Treatment for Equal*, jumlah seluruh penghasilan apabila jumlahnya sama tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan tanpa melihat sumber penghasilan.

- Asas Keadilan Vertikal :

1. *Unequal treatment for Unequals*, yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan, apabila jumlah pajaknya sama akan dikenakan pajak yang sama pula;

⁸⁴ R. Mansury, *op.cit*, hal. 11-12

2. *Progression* : jumlah penghasilan seorang wajib pajak lebih besar , maka harus membayar pajak yang lebih besar.

Disinggung dalam perhitungan dalam penentuan jumlah pajak yang harus dibayar wajib pajak menurut hukum pajak harus dapat jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas baik untuk negara maupun warganya , maka seharusnya tidak dilupakan hal-hal berikut ini :⁸⁵

1. Hak-hak fiskus yang telah diberikan oleh pembuat undang-undang harus dapat dijamin dapat terlaksana dengan lancar, dalam praktek seringkali wajib pajak berusaha menghindar dari pengenaan pajak, maka harus diatasi dengan penyempurnaan peraturan perundang-undangan.
2. Wajib Pajak harus pula mendapat jaminan hukum agar tidak diperlakukan sewenang-wenang oleh fiskus. Segala sesuatu harus terang dan tegas, bukan saja mengenai kewajiban-kewajiban perpajakan, melainkan juga mengenai hak-hak wajib pajak;
3. Jaminan harus dilindunginya rahasia-rahasia mengenai diri dan atau perusahaan-perusahaan wajib pajak. Rahasia Wajib Pajak ini meliputi segala hal yang diberitahukan kepada aparat pajak seperti buku-buku, catatan, dan dokumen wajib pajak termasuk segala informasi untuk menetapkan jumlah pajak yang terutang harus dirahadiakan untuk kepentingan wajib pajak.

2.4 Hukum dan Kepastian Hukum

Kepastian hukum menurut Soedikno Mertokusumo merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi dalam penegakan hukum adalah sebagai berikut :⁸⁶

"perlindungan yustiablel terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu."

Kepastian Hukum secara historis merupakan tema yang muncul semenjak gagasan sejak gagasan tentang pemisahan kekuasaan. Yang dinyatakan Montesquieu, bahwa pemisahan kekuasaan, maka tugas penciptaan undang-undang itu ditangan pembentuk undang-undang sedangkan hakim (peradilan) hanya sebagai yang menyuarkan isi daripada undang-undang. Pada tahun 1764 Cesare Beccaria (Pemikir hukum Itali) dalam bukunya

⁸⁵ Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hal 38

⁸⁶ E. Fernando M. Manullang, *Menggapai Hukum Berkeadilan, Tinjauan Hukum Kodrat dan Atinomi Nilai*, (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2007), hal. 92

De delitti e delle pene, yang menerapkan ide Monstequieu, baginya, seseorang dapat dihukum jika tindakan itu telah diputuskan oleh legislatif sebelumnya dan oleh sebab itu eksekutif melakukan tindakan dan menghukum seseorang yang melanggar aturan yang telah ditetapkan legislatif, yang disebut sebagai asas "*nullum crimen sine lege*" yang bertujuan memberikan perlindungan hukum bagi setiap warga negara terhadap kesewenangan negara.⁸⁷

Untuk memberikan perlindungan hukum bagi setiap warga negara terhadap kesewenangan negara maka dengan demikian kepastian hukum merupakan sesuatu keadaan yang memerlukan suatu usaha dan perjuangan, tidak otomatis ada, begitu diterbitkan undang-undang. Oleh karena itu kepastian hukum lebih merupakan fenomena psikologi dan budaya dari pada hukum.⁸⁸

Menurut Gustav Radbruch, bahwa hukum itu bertumpu pada tiga nilai dasar yaitu, kepastian, keadilan dan kemanfaatan. Ketiga nilai itu selalu mendasari kehidupan hukum namun tidak berarti bahwa ketiga nilai tersebut berada dalam keadaan dan hubungan yang harmonis. Yang dapat dijelaskan bahwa hukum tidaklah seindah dan serapi seperti yang diyakini orang (terutama legalis). Karena kepastian selalu berpotensi untuk bertabrakan dengan keadilan dan kemanfaatan sosial, demikian pula sebaliknya. Bahwa kepastian hukum bergandeng erat dengan keinginan mempertahankan situasi yang ada atau *status quo*, dalam arti situasi ini menghendaki agar semua terpaku pada tempat atau kotak masing-masing, dan tidak memberikan kelonggaran untuk keluar dari kotak-kotak yang ada. Ideologi kepastian hukum berpihak kepada suatu yang final dimana dinamika atau pergerakan-pergerakan akan menggoyahkan dan merobahkan ideologi tersebut. Dan ini akan menguntungkan bagi mereka yang sudah pada posisi "atas". Ideologi kepastian ini mendapat pembenaran dari teori cara berfikir legalistik (*positive-analistic*), dimana mereka melihat hukum sebagai skema-skema yang final dimana untuk semua sudah ditentukan kotak-kotak yang harus ditempati. Yang ini sejalan dengan pendapat Hans Kelsen bahwa hukum itu tidak lain adalah bangunan perundang-undangan yang tersusun secara logis-rasional, mulai dari *grundnorm* sampai pada puncaknya berupa putusan pengadilan. Dengan demikian dinamika dan proses hukum adalah tidak lain

⁸⁷ Ibid, hal 92-93

⁸⁸ Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, (Jakarta : Penerbit Buku Kompas, 2007), hal 80

merupakan proses *konkretisierung* (pengkonkritan kaidah abstrak menjadi konkrit), maka hakim dijadikan sebagai mulut undang-undang, tidak boleh ada yang menyimpang dari proses logis-rasional.⁸⁹

Menurut Satjipto Rahardjo, bahwa kepastian hukum bukan urusan undang-undang semata, melainkan lebih merupakan urusan perilaku manusia. Kalau kepastian hukum itu dikaitkan mutlak pada peraturan perundang-undangan maka muncul "Kepastian Peraturan", bukan suatu kepastian hukum. Oleh karena itu kepastian hukum memerlukan suatu usaha dan tidak datang dengan tiba-tiba dengan diterbitkannya perundang-undangan. Dan hukum itu tidak ada untuk dirinya sendiri, melainkan untuk manusia dan masyarakat. Maka menjalankan hukum tidak dapat dilakukan secara matematis atau dengan cara "mengeja pasal-pasal undang-undang" dan ini sejalan dengan pendapat Radbruch, maka hukum tidak hanya ada satu logika, yaitu logika hukum melainkan juga logika filosofis dan sosial. Ketiga-tiganya akan selalu berada dalam persaingan yang satu sama lain. Apabila diproyeksikan kepada tuntutan keadilan dan kemanfaatan, maka kepastian hukum dapat menjadi penghambat dan apabila kepastian hukum ini diikuti secara mutlak, maka hukum hanya berguna bagi hukum itu sendiri.⁹⁰

Menurut Jan Michiel Otto, kepastian hukum yang sesungguhnya memang lebih berdimensi yuridis. Namun, Otto ingin memberi batasan kepastian hukum yang lebih jauh. Untuk itu, ia mendefinisikan kepastian hukum sebagai kemungkinan bahwa dalam situasi tertentu: (1) tersedia aturan-aturan hukum yang jelas (jernih), konsisten dan mudah diperoleh (*accessible*), diterbitkan oleh dan diakui karena (kekuasaan) negara; (2) instansi-instansi penguasa (pemerintahan) menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga tunduk dan taat kepadanya; (3) warga secara prinsipil menyesuaikan perilaku mereka terhadap aturan-aturan tersebut; (4) hakim-hakim (peradilan) yang mandiri dan tidak berpihak menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum; dan (5) keputusan peradilan secara konkret dilaksanakan.⁹¹

⁸⁹ Ibid, hal 81-83

⁹⁰ Ibid, hal 85-87

⁹¹ Jan Michiel Otto, *Kepastian Hukum di Negara Berkembang*, Terjemahan Tristam Moeliono (Jakarta: Komisi Hukum Nasional, 2003), hlm. 5.

Dalam era sekarang ini kepastian hukum bukan lagi semata-mata menjadi tanggung jawab negara saja. Kepastian hukum itu harus menjadi nilai bagi setiap pihak dalam sendi kehidupan, di luar peranan negara itu sendiri dalam penerapan hukum legislasi maupun yudikasi. Setiap orang atau pihak tidak diperkenankan untuk bersikap tindak semena-mena.

2.5 Kepastian Hukum dalam bidang Perpajakan.

Salah satu aspek yang penting dalam bidang perpajakan adalah adanya kepastian hukum adalah suatu kondisi dalam mana tidak terdapat keragu-raguan dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan menjalankan hak perpajakan bagi wajib pajak maupun fiskus. Hal ini disadari bahwa pengenaan pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor rakyat ke sektor pemerintah tanpa kontraprestasi langsung. Peralihan kekayaan dari satu sektor ke sektor yang lain tanpa kontraprestasi hanya dapat terjadi bila terjadi suatu hibah atau wasiat. Peralihan kekayaan dari sektor ke sektor lainnya karena bukan hibah atau wasiat biasanya terjadi karena kekerasan/paksaan yaitu dalam peristiwa perampasan atau perampokan. Oleh karena itu, peralihan kekayaan dari sektor rakyat ke sektor pemerintah dalam bentuk pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang untuk membedakan dengan perampasan/perampokan.

Ketentuan undang-undang dalam hal pemungutan pajak harus jelas dan tegas dan tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan penafsiran lain daripada kehendak pembuat undang-undang (pemerintah).

Dalam prinsip pemungutan pajak, bahwa sistem perpajakan yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Yang menurut Fritz Neumark, sebagai berikut :⁹²

a. *The Requirement of Clarity*

Dalam sistem perpajakan yang baik, Undang-undang perpajakan dan peraturan pelaksanaannya, yang terkait dengan proses pemungutan maka ketentuan-ketentuan pajak harus dapat dipahami (*comprehensible*), tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang berbeda, tetapi harus menimbulkan kejelasan (*must be unambiguous and certain*) bagi wajib pajak maupun bagi fiskus.

⁹² Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, op. cit, hal 60

b. *The Requirement of Continuity*

Undang-undang pajak tidak boleh sering berubah, dan apabila terjadi perubahan haruslah dalam konteks pembaharuan undang-undang perpajakan (*tax reform*) secara umum dan sistematis.

c. *The Requirement of Economy*

Biaya-biaya perhitungan, penagihan, dan pengawasan pajak harus pada tingkat serendah-rendahnya dan konsisten dengan tujuan-tujuan pajak yang lain. Biaya-biaya ini meliputi juga biaya-biaya yang dikeluarkan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban dan kepatuhan perpajakannya.

d. *The Requirement of Convenience*

Pembayaran pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan wajib pajak. Pemerintah biasanya memperbolehkan pembayaran utang pajak dalam jumlah besar secara angsuran dan memberikan jangka waktu yang cukup untuk penundaan pengembalian Surat Pemberitahuan.

Rahmad Soemitro memberikan pengertian tentang kepastian hukum, ketentuan-ketentuan undang-undang tidak boleh menimbulkan keragu-raguan. Harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang untuk diinterpretasikan oleh siapapun selain apa yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang. Faktor-faktor yang dapat memberikan kepastian hukum adalah sebagai berikut:⁹³

1. Materi, subyek, dan obyek

Subyek, materi dan obyek harus diuraikan dengan jelas dan tegas dengan menyebutkan kualifikasinya, sifat, tempat, ciri-ciri, dan waktu. Sehingga tidak menimbulkan keragu-raguan dan tidak memberikan kesempatan kepada pihak manapun untuk memberikan interpretasi lain. Penggunaan bahasa dan cara memberikan uraian mempunyai pengaruh yang besar terhadap kejelasan dan kepastian penggunaan istilah yang sudah baku mempertinggi kejelasan dan kepastian hukum.

2. Pendefinisian

⁹³ Ibid, hal. 61-62

Sistematika pendefinisian memiliki peranan yang sangat penting. Ada pendefinisian secara luas ada yang secara sempit dan ada yang secara luas. Keduanya mempunyai konsekuensi sendiri-sendiri. Pendefinisian secara sempit lebih memberikan kepastian hukum karena pendefinisian secara sempit menggunakan cara limitatif, hanya yang disebut dalam peraturan perundang-undangan.

3. Penyempitan dan perluasan

Penyempitan atau perluasan materi yang menjadi sasaran pajak harus dilakukan dalam undang-undangnya sendiri. Hal ini untuk kepentingan kepastian hukum. Penyempitan atau perluasan materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari undang-undang atau dilakukan dalam memori penjelasan.

4. Ruang lingkup

Daya mengikat dari suatu ketentuan undang-undang tidak saja ditentukan oleh materinya, tapi juga oleh tempat dan waktu. Ruang lingkup berlakunya undang-undang sudah jelas dibatasi oleh objek, subyek dan wilayah.

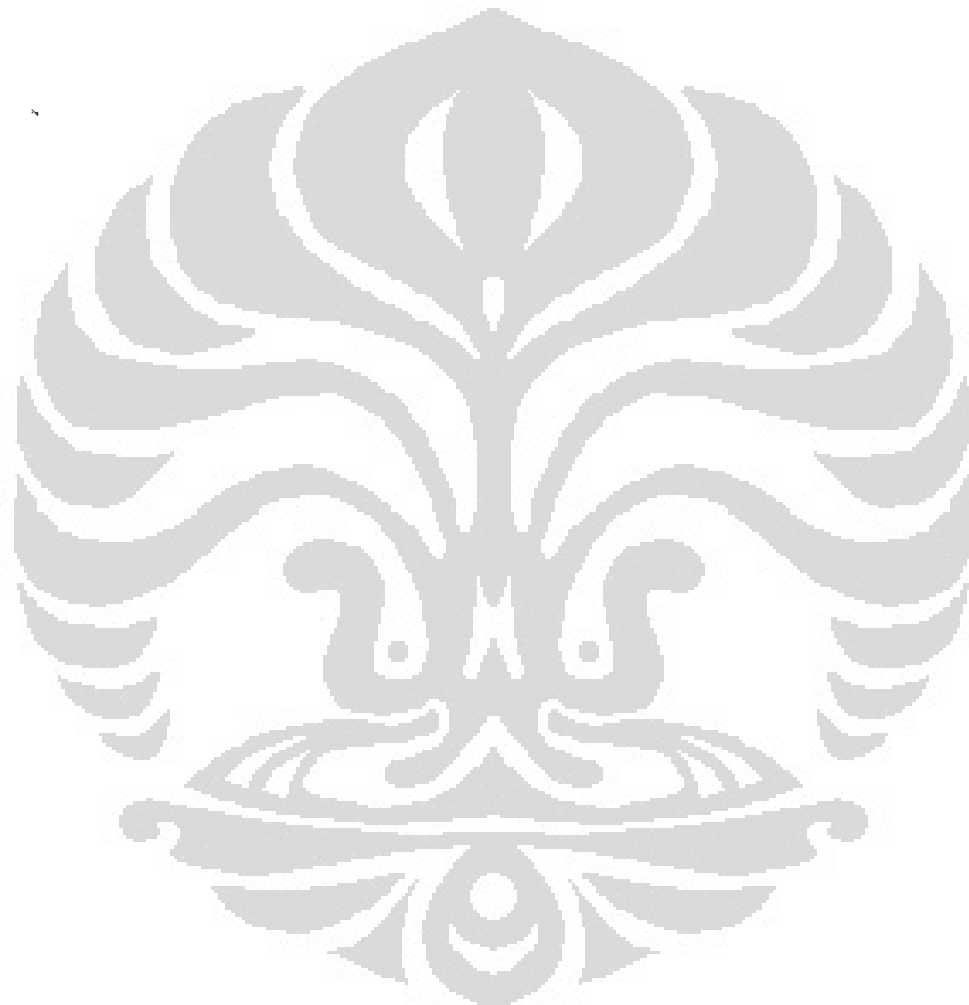
5. Penggunaan bahasa hukum dan istilah yang baku.

Penggunaan bahasa hukum dan penggunaan istilah dapat menentukan kepastian hukum. Bahasa hukum adalah bahasa Indonesia yang memiliki sifat yang khas. Karena bahasa hukum merupakan bahasa Indonesia, maka harus tunduk pula kepada norma-norma bahasa Indonesia. Bahasa hukum adalah bahasa yang lazim digunakan oleh ahli hukum atau orang-orang yang mempunyai profesi dalam bidang hukum, seperti hakim, jaksa, pengacara. Bahasa hukum haruslah singkat, tegas, jelas tanpa mengandung keragu-raguan dan arti ganda.

Mansury menjelaskan seperti yang dikutip oleh Darussalam dan Danny Septriadi, prinsip *certainty* (kepastian harus dihubungkan dengan (i) harus pasti "siapa-siapa" yang harus dikenakan pajak, (ii) harus pasti "apa" yang menjadi dasar untuk pengenaan pajak, (iii) harus pasti "berapa" jumlah pajak yang harus dibayar, dan (iv) harus pasti "bagaimana" cara pembayarannya.⁹⁴

⁹⁴ Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan untuk Pengenaan Pajak*, (Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, 2006) hal. 3

Menurut Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, (2003), konstitusi suatu negara selalu mensyaratkan bahwa pengenaan pajak harus berdasarkan undang-undang, yang berarti pengenaan pajak tidak dapat ditetapkan melalui *administrative regulation*. Dan tidak dipungkiri bahwa undang-undang pajak pasti tidak bisa mengatur segala aspek pemajakan atau dengan kata lain ada yang harus didelegasikan kepada pemerintah, akan tetapi pendelegasian kepada Pemerintah adalah bukan hal-hal yang pokok seperti penetapan *tax base* dan *tax rate*.⁹⁵



⁹⁵ Ibid, hal. 5-6.

BAB 3
SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK DAN PENGHAPUSAN SANKSI
ADMINISTRASI PASAL 37A UNDANG UNDANG NOMOR 28 TAHUN
2007

3.1 Sistem Pemungutan Pajak “Self Assessment” dan Upaya Penghindaran Pajak

Sistem pemungutan pajak *Self Assessment* menurut *International Tax Glossary* adalah sebagai berikut :

*“under self assessment is meant the system which the taxpayer is required not only to declare his basis of assessment (e.g taxable income) but also submit a calculation of the tax due from him and usually to accompany his calculation with payment of the amount he regards as due”.*¹

Dalam sistem *Self Assessment*, fiskus hanya berperan untuk melakukan pengawasan seperti melakukan penelitian apakah Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah diisi dan dilaporkan Wajib Pajak telah lengkap dan semua lampiran telah disertakan, juga meneliti tentang kebenaran penghitungan dan penulisan, namun untuk mengetahui kebenaran (materil) data dalam Surat Pemberitahuan, fiskus melakukan pemeriksaan.

Rimsky K. Judisseno (2005: 25) mengatakan bahwa sistem *self assessment* diberlakukan untuk memberikan kepercayaan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat guna meningkatkan kesadaran dan peran serta masyarakat dalam menyetorkan pajaknya. Dan dengan sistem ini masyarakat harus benar-benar mengetahui tata cara perhitungan pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan peraturan pemenuhan perpajakan.²

Kewajiban wajib pajak dalam sistem *self assessment* dalam kewajiban perpajakannya adalah sebagai berikut :³

1. Mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak

Wajib Pajak mempunyai kewajiban untuk mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan pajak atau Kantor penyuluhan dan pengamatan potensi

¹ *International Bureau of Fiscal Documentation, (International Tax Glossary, 1998-1992) , hal. 19*

² Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Konsep Perpajakan, Konsep, Teori dan Isu*, (Jakarta : Kencana Perdana Media Group, 2006), hal. 81

³ *Ibid*, hal 82

Perpajakanyang wilayahnya meliputi tempat tinggal atau kedudukan wajib pajak atau dapat melakukan *e-register* untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak atau mendaftarkan diri melalui Mobil Pajak Keliling Direktorat Federal Pajak Fungsi Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) adalah sebagai berikut (i) sebagai sarana dalam administrasi perpajakan, (ii) sebagai identitas wajib pajak, (iii) menjaga ketertiban dalam pembayaran dan pengawasan administrasi pajak, (iv) dicantumkan dalam setiap dokumen perpajakan. Dengan memiliki NPWP, wajib pajak memperoleh beberapa manfaat di antaranya :

- sebagai pembayaran pajak di muka (angsuran kredit pajak) pada saat dilakukan pemotongan atau pemungutan pajak;
 - tidak akan dikenakan pembayaran fiskal luar negeri mulai tahun 2009;
 - tidak dikenakan pajak sebesar 20% lebih besar dari pajak penghasilan yang terutang sesuai Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
 - Untuk memenuhi persyaratan ketika melakukan pengurusan surat izin usaha perdagangan, pengajuan kredit ke bank, pembelian property, dan lain sebagainya.
2. Menghitung pajak yang terutang oleh wajib pajak
Menghitung pajak penghasilan adalah menghitung besarnya pajak yang terutang yang dilakukan pada setiap akhir tahun, dengan cara mengalikan tarif pajak dengan dasar pengenaan pajaknya. Sedangkan memperhitungkan adalah mengurangi pajak yang terutang tersebut dengan jumlah pajak yang telah dilunasi dalam tahun berjalan yang dikenal dengan krtedit pajak (*prepayment*).
 3. Memperhitungkan dan membayar pajak terutang
Membayar pajak dapat dilakukan sendiri seperti angsuran PPh Pasal 25 tiap bulan, pelunasan PPh Pasal 29 pada akhir tahun. Sedangkan melalui pemotongan dan pemungutan pihak lain, pemberi kerja, pemberi penghasilan , pihak lain yang ditunjuk oleh pemerinmtah meliputi pajak penghasilan Pasal 15, PPh Pasal 21, 22, 23, dan 26. Pemungutan PPN dilakukan oleh pihak penjual.

Sedangkan pelaksanaan pembayaran dapat dilakukan di bank-bank persepsi dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) atau melalui *e-payment*.

4. Pelaporan dilakukan oleh wajib pajak.

Surat Pemberitahuan (SPT) memiliki fungsi sebagai suatu sarana bagi wajib pajak di dalam melaporkan dan mempertanggung jawabkan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang. Selain itu Surat Pemberitahuan berfungsi untuk melaporkan pembayaran atau pelunasan pajak, baik yang dilakukan wajib pajak sendiri maupun melalui mekanisme pemotongan dan pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga, melaporkan harta dan kewajiban, dan pembayaran dari pemotongan dan pemungutan pajak yang telah dilakukan.

Dengan demikian sistem *self assessment* menuntut kepatuhan secara sukarela dari wajib pajak untuk melakukan kewajiban perpajakan, maka dalam sistem *self assessment* ini akan membuka peluang besar bagi wajib pajak untuk melakukan tindakan kecurangan, memanipulasi perhitungan jumlah pajak, penggelapan jumlah pajak yang seharusnya dibayar.⁴

Terlepas dari kesadaran kewarganegaraan dan solidaritas nasional dan kurang pemahaman kewajiban terhadap negara, pada sebagian besar diantara rakyat tidak akan pernah meresap kewajiban membayar pajak atau memenuhi kewajiban itu dengan menggerutu. Dan dengan tidak adanya pengawasan yang ketat oleh fiskus, maka terdapat kecenderungan untuk meloloskan diri dari setiap pajak. Dan hal ini terjadi disetiap negara dan sepanjang masa. Dan dari hal inilah terletak faktor utama dari perlawanan terhadap pajak, yaitu perlawanan pasif dan perlawanan aktif, adalah sebagai berikut :⁵

- a. Perlawanan Pasif adalah hambatan yang mempersulit pemungutan pajak dan ini erat hubungannya dengan struktur ekonomi suatu Negara, perkembangan intelektual dan moral penduduk, dan dengan tehnik pemungutan pajak itu sendiri. Perlawanan pasif juga terdapat dalam system control yang dilakukan tidak efektif atau tidak dapat diadakan, seperti kepemilikan atas permata.

⁴ Ibid, hal 82

⁵ Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2003), hal. 13

b. Perlawanan aktif meliputi semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus dan bertujuan untuk menghindari pajak. Di antaranya dapat dibedakan sebagai berikut :

1. Penghindaran diri dari pajak (*Tax Avoidance*)

Pembayaran pajak dapat dengan mudah dihindari dengan tidak melakukan perbuatan yang memberi alasan untuk dikenakan pajak, yaitu dengan meniadakan atau tidak melakukan hal-hal yang dikenakan pajak. Contoh menghindari pengenaan tarif lebih tinggi dalam perhitungan Pajak Penghasilan Badan maka biasanya Wajib Pajak mengalihkan ke biaya-biaya yang menjadi obyek PPh lainnya seperti gaji karyawan, sewa, jasa manajemen yang pengenaan tariff pajaknya lebih rendah

2. Pengelakan / penyelundupan pajak (*Tax Evasion*)

Pengelakan pajak merupakan suatu pelanggaran undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasarnya. Pengelakan pajak ini dilakukan seperti memberikan data-data yang tidak benar (pemalsuan dokumen, keterangan palsu dan lain sebagainya)-mengajukan suatu pernyataan yang tidak benar.

3. Melalaikan pajak

Yaitu menolak membayar pajak yang telah diterapkan dan menolak memenuhi formalitas-formalitas yang harus dipenuhi olehnya. Yang paling banyak digunakan adalah usaha-usaha menggagalkan pemungutan pajak dengan menghalang-halangi penyitaan dengan cara melemparkan barang-barang yang akan disita.

3.2 Kebijakan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Pengampunan pajak (*tax amnesty*) merupakan kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan memberikan tambahan penerimaan pajak dan memberikan kesempatan kepada wajib pajak yang tidak patuh (*tax evaders*) menjadi wajib pajak patuh (*honest taxpayers*) dengan harapan akan mendorong peningkatan kepatuhan sukarela ewajib pajak (*taxpayer's voluntary compliance*) di masa datang.⁶

Dengan Pengampunan pajak diharapkan dapat menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang dibayar disamping untuk meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena makin efektifnya pengawasan karena semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak.⁷ Berbagai pertimbangan untuk melakukan pengampunan pajak :⁸

a. Ekonomi Bawah Tanah (*Underground economy*)

Merupakan bagian dari kegiatan ekonomi yang sengaja disembunyikan untuk menghindarkan pembayaran pajak, yang berlangsung di semua neegara, baik di negara maju maupun negara berkembang. Kegiatan ekonomi ini lazimnya diukur dari besarnya nilai ekonomi yang dihasilkan dibandingkan dengan nilai produk domestic bruto (PDB). Dari penelitaian yang dilakukan oleh Dr. Enste dan Dr. Schneider (2002), besarnya kegiatan ekonomi bawah tanah di negara maju sebesar 14-16% PDB sedangkan di negara berkembang dapat mencapai 35-44% PDB. Kegiatan ekonomi bawah tanah ini tidak pernah dilaporkan sebagai penghasilan dalam formulir surat pemberitahuan Pajak Penghasilan, sehingga termasuk kedalam penyelundupan pajak (*tax evasion*) Penyelundupan pajak mengakibatkan beban pajak yang harus dipikul oleh wajib pajak yang jujur menjadi lebih berat, dan hal ini mengakibatkan ketidakadilan yang tinggi. Peningkatan ekonomi bawah tanah yang dibarengi dengan penyelundupan pajak ini sangat merugikan negara karena berarti hilangnya uang pajak yang sangat dibutuhkan untuk membiayai program pendidikan, kesehatan, dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya,

⁶ John Hutagaol, *Perpajakan, Isu-Isu Kontemporer*, (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2007), hal.23

⁷ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit*, hal.137

⁸ *Ibid*

Oleh sebab itu timbul pemikiran untuk mengenakan kembali pajak yang belum dibayar dari kegiatan ekonomi bawah tanah tersebut melalui program khusus yakni pengampunan pajak. (Edwin Silitonga: 2007)

b. Pelarian Modal ke luar negeri secara illegal

Kebijakan pengampunan pajak merupakan upaya terakhir pemerintah dalam meningkatkan jumlah penerimaan pajak, karena pemerintah mengalami kesulitan memajaki dana atau modal yang telah dibawa atau diparkir di luar negeri. Perangkat hukum domestic yang ada memiliki keterbatasan sehingga tidak dapat menjangkau atau menyentuh wajib pajak yang secara illegal menyimpan dananya di luar negeri (John Hutagaol, 2007 :30)

c. Rekayasa transaksi keuangan yang mengakibatkan kehilangan potensi penerimaan pajak.

Kemajuan infrastruktur dan instrument keuangan internasional (*international financial and infrastructure*) contoh *tax haven countries* dan *derivative tansactions* telah mendorong banyak perusahaan melakukan illegal profit shifting ke luar negeri dengan cara melakukan rekayasa transaksi keuangan (*financial transcaction engineering*). Dengan keuntungan yang dibawa ke luar negeri sebagian masuk ke Indonesia dalam bentuk lain misalnya pinjaman luar negeri (*offshore loan*) dan atau investasi asing (*foreign investment*). Transaksi ini merupakan pencucian uang (*money laundry*). Ketentuan domestik tidak mampu memajaki rekayasa transaksi keuangan di atas. Apabila hal ini tidak segera diselesaikan maka akan timbul potensi pajak dalam jumlah besar akan hilang (John Hutagaol, 2007 : 31).

Pemerintah dalam mengambil kebijakan pengampunan pajak ini harus berhati-hati karena akan menimbulkan pro dan kontra. Dari kelompok yang pro, kebijakan ini diharapkan dapat menghasilkan tambahan penerimaan negara berupa pajak yang signifikan dan memberikan kesempatan bagi wajib pajak yang selama ini belum patuh untuk menjadi wajib pajak patuh. Sebaliknya untguk kelompok yang kontra, kebijakan pengampunan pajak ini dapat menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang selama ini telah melakukan kewajiban perpajakannya seusi dengan ketentuan perpajakan.⁹

⁹ John Hutagaol, loc, cit, hal. 27

Apabila pemerintah akan melaksanakan kebijakan pengampunan pajak ada beberapa faktor yang harus dipertimbangkan yaitu (i) *eligibility* adalah wajib pajak yang mana yang berhak untuk berpartisipasi di dalam pengampunan pajak, (ii) *coverage* adalah jenis-jenis pajak yang termasuk program pengampunan pajak, (iii) *incentive* adalah cakupan utang pajak yang termasuk program pengampunan pajak adalah pokok pajak (*principal*), sanksi bunga (*interest*) dan atau sanksi denda (*penalty*), dan (iv) faktor *duration* adalah jangka waktunya pelaksanaan program pengampunan pajak harus ada batasan waktunya.¹⁰

Syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) antara lain :¹¹

1. Perangkat Hukum, sebelum kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) diimplementasikan perlu dipersiapkan dasar hukum (*legal base*). Tingkat produk hukum dilandasi kebijakan pengampunan pajak sangat bergantung pada *political will* dari pemegang kekuasaan (*political power*) di suatu negara. Apabila kebijakan ini berdasarkan produk hokum yang lebih tinggi (misalkan undang-undang) akan memiliki daya tarik yang lebih tinggi bagi wajib pajak ketimbang produk lebih rendah.
2. Kampanye *Tax Amnesty*
Kampanye harus mampu memberikan penjelasan kepada masyarakat wajib pajak secara jelas, dan konkrit mengenai tujuan dan manfaat program *tax amnesty*. Kampanye ini harus dapat menciptakan image bahwa *tax amnesty* ini merupakan kesempatan yang terakhir bagi wajib pajak yang ingin menjadi wajib pajak patuh. Bila tidak memanfaatkan kesempatan tersebut maka akan menghadapi *post amnesty enforcement* yang akan segera dilauncing oleh pemerintah.
3. Adanya jaminan kerahasiaan atas data yang diungkapkan
Pemerintah harus dapat menjamin bahwa data mengenai harta maupun penghasilan yang diungkapkan (*disclose*) oleh wajib pajak yang akan ikut program *tax amnesty* diadministrasikan dengan baik dan terjaga rahasianya. Selain itu atas data mengenai harta maupun penghasilan yang dilaporkan

¹⁰ *Ibid*, hal. 32

¹¹ *Ibid*

oleh wajib pajak sehubungan dengan program *tax amnesty* tidak akan mengakibatkan timbulnya tuntutan hukum terhadap wajib pajak.

4. Perbaikan Struktural Paska *Tax Amnesty*

Perbaikan struktural (*structural adjustment*) yang harus dilakukan pemerintah paska program *tax amnesty* mencakup kebijakan ekonomi secara langsung maupun tidak berpengaruh terhadap usaha wajib pajak, sistem perpajakan dan efektifitas monitoring terhadap kepatuhan wajib pajak serta penerapan *law enforcement*. Perbaikan sistem perpajakan meliputi *administrative and policy reforms*.

3.3 Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

3.3.1 Fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2008 mengatur tentang penghapusan sanksi administrasi.

Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah fasilitas penghapusan sanksi administrasi yang diberikan oleh Pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak) kepada Wajib Pajak dengan cara :

1. Wajib Pajak (Orang Pribadi) yang belum terdaftar pada 1 Januari 2008 (Wajib Pajak Baru) secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP di tahun 2008, membayar Pajak Penghasilan yang belum dibayar/disetor dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh mulai tahun pajak 2007 dan sebelumnya, paling lambat tanggal 31 Maret 2009.
2. Wajib Pajak (Orang Pribadi/Badan) yang sudah terdaftar sebelum 1 Januari 2008 (Wajib Pajak Lama), membayar Pajak Penghasilan yang kurang/belum dibayar/disetor dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan mulai tahun 2006 dan sebelumnya, paling lambat tanggal 31 Desember 2008.

. Ketentuan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bersifat Khusus dan hanya berlaku untuk jangka waktu terbatas sehingga beberapa ketentuan umum yang diatur dalam undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak berlaku. Ketentuan Umum yang tidak berlaku sehubungan dengan fasilitas penghapusan sanksi administrasi ini seperti yang terkait dengan :

- a. pembatasan jangka waktu pembetulan SPT Tahunan PPh paling lama 2(dua) tahun sejak berakhirnya Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak; dan
 - b. persyaratan belum dilakukan pemeriksaan,
- sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A ini berdasarkan sistem *self assessment*, maka penentuan Tahun Pajak yang terkait SPT Tahunan PPh yang disampaikan atau dibetulkan diserahkan kepada Wajib Pajak. Disini Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk mengungkapkan seluruh penghasilan termasuk harta dan kewajiban dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan atau Wajib Pajak Orang Pribadi. Data dan/atau informasi yang telah diungkapkan dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan atau Wajib Pajak Orang Pribadi yang telah disampaikan atau dibetulkan oleh Wajib Pajak sehubungan dengan pelaksanaan kebijakan ini tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan. Kebijakan ini berlaku secara terbatas dari tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan tanggal 31 Desember 2008.

3.3.2 Dasar Hukum

Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berlaku ketentuan Penghapusan Sanksi Administrasi diatur dalam Pasal 37A, yang berisi sebagai berikut :

- 1) Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa

bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan peraturan Menteri Keuangan.

- 2) Wajib Pajak Orang Pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak paling lama 1(satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau yang kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Ketentuan pelaksana Penghapusan Sanksi Administrasi dalam Pasal 37A ini diatur lebih lanjut dalam :

- a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008 tanggal 29 April 2008 tentang Tata Cara Penyampaian atau Pembedulan Surat Pemberitahuan, Dan Persyaratan Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Penghapusan Sanksi Administrasi Dalam Rangka Penerapan Pasal 37A 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;
- b. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30 /PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 tentang Tata Cara Penyampaian, Pengadministrasian, Serta Penghapusan Sanksi Administrasi Sehubungan Dengan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi untuk Tahun Pajak 2007 dan Sebelumnya, Dan Sehubungan dengan Pembedulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi Atau Wajib Pajak Badan Untuk Tahun Pajak Sebelum Tahun Pajak 2007;
- c. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 tentang Tata Cara Penyampaian, Pengadministrasian, Serta Penghapusan Sanksi Administrasi Sehubungan Dengan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi

untuk Tahun Pajak 2007 dan Sebelumnya, Dan Sehubungan dengan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahun Pajak 2007;

- d. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum Dan Tata cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya;

Terdapat beberapa peraturan pelaksanaan Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 yang dicabut dan diganti dengan peraturan baru yaitu :

- a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2008 tanggal 6 Februari 2008 tentang Penghapusan Sanksi Administrasi atas Keterlambatan Pelunasan Kekurangan Pembayaran Pajak Sehubungan dengan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan untuk Tahun Pajak 2007 dan Sebelumnya serta Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan untuk Tahun Pajak Sebelum Tahun 2007 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.
- b. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 27 /PJ/2008 tanggal 19 Juni 2008 tentang Tata Cara Penyampaian, Pengadministrasian, Serta Penghapusan Sanksi Administrasi Sehubungan Dengan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Prtibadi untk Tahun Pajak 2007 dan Sebelumnya, Dan Sehubungan dengan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahun Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi Atau Wajib Pajak Badan Untuk Tahun Pajak Sebelum Tahun Pajak 2007, untuk Pasal 1, Pasal 6, Pasi 7, Pasal 11, dan Pasal 12 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.
- c. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-31/PJ/2008 tanggal 19 Juni 2008 tentang Tata Cara Penyampaian, Pengadministrasian, Serta Penghapusan Sanksi Administrasi Sehubungan Dengan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Prtibadi untk Tahun Pajak 2007 dan Sebelumnya, Dan Sehubungan dengan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahun Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi Atau Wajib Pajak Badan Untuk Tahun Pajak Sebelum Tahun Pajak 2007, dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini disebut dengan istilah "*Sunset Policy*" sejak Surat

Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 dan Nomor. SE-34/PJ/2008, tetapi tidak dijelaskan mengapa digunakan istilah "*Sunset Policy*", dan menurut penulis pemakaian istilah *Sunset Policy* ini kurang tepat baik dari segi tata bahasa maupun dari segi hukum karena tidak menggambarkan arti yang sebenarnya yaitu Penghapusan Sanksi Administrasi Pajak.

3.3.3 Katagori Wajib Pajak yang Berhak Memanfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007
Wajib Pajak yang dapat memanfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 adalah :

a. Wajib Pajak Baru

Yang dimaksud dengan Wajib Pajak Baru adalah wajib pajak Orang Pribadi dengan kriteria sebagai berikut :

1. Wajib Pajak Orang Pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) pada tahun 2008;
2. Wajib Pajak Orang Pribadi yang mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak dari hasil ekstensifikasi. Adalah Orang Pribadi yang telah memenuhi persyaratan subyektif dan obyektif, yang diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak karena melaksanakan ketentuan :
 - PeraturanDirektur Jenderal Pajak Nomor : PER-175/PJ/2006 tanggal 19 Desember 2006 tentang Tata Cara Pemutakiran Data Obyek Pajak dan Ekstensifikasi Wajib Pajak Orang Pribadi Yang melakukan Kegiatan Usaha Dan/Atau Memiliki Tempat Usaha Di Pusat Perdagangan Dan/Atau Perhotelan;
 - Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-16/PJ/2007 tanggal 25 Januari 2007 tentang Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Berstatus sebagai Pengurus, Komisaris, Pemegang Saham, . Pemilik Dan Pegawai Melalui Pemberi Kerja/Bendaharawan Pemerintah;
 - Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 116/PJ/2007 tanggal 29 Agustus 2007 tentang Ektensifikasi Wajib Pajak Orang Pribadi Melalui Pendataan Obyek Pajak Bumi Dan Bangunan.

Persyaratan Wajib Pajak Orang Pribadi yang menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan dan diberikan penghapusan sanksi administrasi adalah wajib pajak orang pribadi yang :

- a. secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dalam tahun 2008;
- b. tidak sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, penyidikan, penuntutan, atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. menyampaikan SPT Tahunan tahun Pajak 2007 dan sebelumnya terhitung sejak memenuhi persyaratan subyektif dan obyektif paling lambat tanggal 31 Maret 2009;
- d. melunasi seluruh pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari penyampaian SPT Tahunan PPh, sebelum SPT tersebut disampaikan.

Kewajiban mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak menurut Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 yang menyebutkan :

"Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subyektif dan obyektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak".

Penjelasan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 bahwa dalam sistem self assesment semua Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan :

- a. subyektif, yang dimulai pada saat Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut sejak dilahirkan, berada atau berniat untuk bertempat tinggal di Indonesia dan berakhir pada saat meninggal dunia atau meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya dan;
- b. obyektif itu ada pada saat wajib pajak orang pribadi tersebut telah menerima penghasilan atau memperoleh penghasilan dan atau melakukan pembayaran atau transaksi yang menjadi obyek pemotongan atau pemungutan PPh dan PPN dalam kaitannya dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebasnya;

wajib mendaftarkan diri pada kantor pelayanan pajak sesuai tempat tinggal atau tempat kedudukan untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak.

Adapun cara Wajib Pajak yang secara sukarela untuk mendaftarkan diri memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak menurut Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 adalah sebagai berikut :

1. Untuk Wajib Pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas :
 - a. Bagi penduduk Indonesia : fotocopy Kartu Tanda Penduduk; atau
 - b. Bagi orang asing : fotocopy paspor ditambah surat pernyataan tempat tinggal / domisili dari yang bersangkutan.
2. Untuk Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas :
 - a. Bagi penduduk Indonesia : fotocopy Kartu Tanda Penduduk; atau
 - b. Bagi orang asing : fotocopy paspor ditambah surat pernyataan tempat tinggal / domisili dari yang bersangkutan.
 - c. Surat pernyataan tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dari Wajib Pajak.

Tata Cara Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dapat dilakukan dengan berbagai cara sebagai berikut :

1. Wajib Pajak datang langsung ke Kantor Pelayanan Pajak
 - a. Wajib Pajak mengisi dan menyampaikan Permohonan Pendaftaran dan Perubahan Data Wajib Pajak (KP.PDIP.4.1-00)
 - b. Petugas TPT mencetak Bukti Penerimaan Surat (BPS)/Lembar Pengawasan Arus Dokumen. BPS diserahkan ke Wajib Pajak dan LPAD digabungkan dengan berkas pendaftaran kemudian diserahkan ke Seksi Pelayanan;
 - c. Petugas Seksi Pelayanan /Seksi TUP merekam berkas pendaftaran dan mencetak kosep Surat Keterangan Terdaftar (SKT) dan Kartu NPWP diserahkan kepada Kepala Seksi Pelayanan/Seksi TUP. Surat Keterangan Terdaftar (SKT) dicetak rangkap 2 :
 - Lembar ke 1 : untuk Wajib Pajak
 - Lembar ke 2 : untuk arsip Kantor Pelayanan Pajak

- d. Kepala Seksi Pelayanan/Kepala Seksi TUP meneliti dan menandatangani Surat Keterangan Terdaftar (SKT) dan menyerahkan kembali ke Petugas Seksi Pelayanan/Petugas Seksi TUP;
 - e. Setelah Surat Keterangan Terdaftar kembali ke Pelaksana Seksi Pelayanan/Seksi TUP diberikan nomor, diberikan cap stempel kantor, memisahkan SKT arsip dengan SKT (lembar ke 1) dan kartu NPWP untuk diserahkan ke Wajib Pajak
 - f. Pelaksana Seksi Pelayanan/Seksi TUP menyerahkan SKT dan kartu NPWP kepada Wajib Pajak;
2. *e-Registration* melalui Pojok Pajak atau Mobil Pajak Keliling
Tata cara pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak melalui *e-regISTRATION* melalui Pojok Pajak atau Mobil Pajak Keliling adalah sebagaimana diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : 43 /PJ/2008 tanggal 20 Oktober 2008 tentang Pojok Pajak dan Mobil Pajak Keliling
3. *e-Registration* melalui internet.
Tata cara pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak dengan *e-regISTRATION* melalui internet adalah sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-173/PJ/2004 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak serta pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak dengan Sistem *e-Registration*.

Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta Ketentuan Pelaksanaannya, terdapat aturan khusus yang berlaku untuk wajib pajak orang pribadi yang memperoleh NPWP secara sukarela dalam tahun 2008 ditegaskan :

1. Wajib Pajak Baru yang menyampaikan SPT Tahunan PPh untuk tahun 2007 atau Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya dalam kurun waktu mulai 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Maret 2009 diberikan Fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi.
2. Wajib Pajak Baru yang membetulkan SPT Tahunan PPh untuk Tahun Pajak 2007 atau Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya dalam kurun waktu

mulai 1 Januari 2008 sampai dengan 30 Juni 2008 dibeikan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi.

3. Wajib Pajak Baru yang membetulkan SPT Tahunan PPh untuk untuk Tahun Pajak 2007 atau Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya dalam kurun waktu mulai 1 Juli 2008 sampai dengan 31 Desember 2008 dibeikan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi atas pembetulan pertamakali. Namun apabila pembetulan SPT dilakukan terhadap SPT Tahunan PPh (SPT Lama) yang telah disampaikan dalam kurun waktu tanggal 1 Juni 2008 samapai dengan tanggal 31 Desember 2008, pembetulan SPT Tahunan PPh tersebut tidak memperoleh fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi.

Setelah mendaftarkan diri secara sukarela untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), maka langkah-langkah yang dilakukan oleh Wajib Pajak Baru adalah sebagai berikut :

1. Wajib Pajak menyampaikan SPT tahunan PPh mulai tahun pajak terpenuhi syarat subyektif dan obyektif sampai dengan tahun pajak 2007 dengan sebelumnya membayar pajak penghasilan yang kurang dibayar terlebih dahulu.
2. Jika Wajib Pajak Baru memiliki Bukti Pemotongan/Pemungutan PPh dari pihak lain sebelum Wajib pajak yang bersangkutan memiliki NPWP, maka Bukti Pemotongan/Pemungutan tersebut dapat dikreditkan terhadap penghasilan yang dilaporkan dalam SPT-SPT Tahunan PPh yang disampaikan tersebut.
3. SPT Tahunan PPh tersebut dicantumkan tulisan "SPT BERDASARKAN PASAL 37A UU KUP" dalam induk dan lampiran Spt tersebut.
4. SPT Tahunan PPh tersebut harus sudah disampaikan kepada Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar, paling lambat pada tanggal 31 Maret 2007.
5. SPT-SPT Tahunan PPh tersebut dapat disampaikan langsung ke Kantor Pelayanan Pajak atau dikirim melalui jasa pos/ekspedisi sesuai ketentuan Pasal 8 ayat (4) PMK Nomor 181/PMK.03/2007 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan, Serta Tata Cara Pengambilan, Pengisian,

Penandatanganan, dan Penyampaian Surat Pemberitahuan, bukti pengiriman surat menjadi bukti penerimaan SPT Tahunan PPh.

Dalam hal ini, Wajib Pajak baru yang menyampaikan SPT tahunan PPh akan mendapat fasilitas penghapusan sanksi administrasi bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar yang tercantum dalam masing-masing SPT Tahunan PPh.

b. Wajib Pajak Lama

Wajib Pajak Lama adalah Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Wajib Pajak Badan yang telah memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) sebelum tahun 2008. Dalam pengertian Wajib Pajak Lama dalam konteks ini yang mendapatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dibedakan ke dalam 2(dua) golongan, yaitu :

- a. Wajib Pajak yang sudah memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak sebelum tahun 2008 dan belum menyampaikan SPT Tahunan Pajak Penghasilan:
Dapat dijelaskan Wajib Pajak Lama , yang telah terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008, tetapi belum menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh Tahun pajak 2006 dan atau tahun pajak sebelumnya, dapat mengikuti program Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007.
- b. Wajib Pajak yang sudah menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan yang akan mengadakan Pembetulan atas Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan yang sudah disampaikan.
Dapat dijelaskan Wajib Pajak Lama disini dimaksudkan adalah Wajib Pajak yang telah terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 yang telah menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh Tahun Pajak 2006 dan sebelumnya, dan melakukan Pembetulan SPT Tahunan PPh yang telah disampaikan paling lambat tanggal 31 Desember 2008

Wajib Pajak lama yang dapat menikmati fasilitas penghapusan sanksi administrasi ini harus memenuhi persyaratan sebagai berikut :

1. telah memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) sebelum tanggal 1 Januari 2008;

2. terhadap Surat Pemberitahuan Tahunan PPh yang dibetulkan belum diterbitkan surat ketetapan pajak;
3. terhadap Surat Pemberitahuan Tahunan PPh yang dibetulkan belum dilakukan pemeriksaan atau dalam hal sedang dilakukan pemeriksaan, Pemeriksa Pajak belum menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP);
4. telah dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tetapi Pemeriksaan Bukti Permulaan tersebut tidak dilanjutkan dengan tindakan penyidikan karena tidak ditemukan adanya Bukti Permulaan tentang tindak pidana di bidang perpajakan;
5. tidak sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, penyidikan, penuntutan, atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan;
6. menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Tahun Pajak 2006 dan sebelumnya paling lambat tanggal 31 Desember 2008; dan
7. melunasi seluruh pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari penyampaian SPT Tahunan PPh sebelum SPT Tahunan tersebut disampaikan.

Bagi Wajib Pajak Lama yang telah memiliki NPWP sebelum tanggal 1 Januari 2008 (Wajib Pajak Lama) yang memanfaatkan fasilitas Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, ada ketentuan yang berlaku antara lain :

- a. Wajib Pajak Lama yang menyampaikan SPT Tahunan PPh WP Badan atau WP Orang Pribadi untuk Tahun Pajak 2006 dan/atau Tahun-Tahun Pajak sebelumnya dalam kurun waktu mulai tanggal 1 Januari 2008 samapi dengan tanggal 31 Desember 2008 yang menyatakan kurang bayar, diberikan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang – Undang Nomor 28 tahun 2007.
- b. Wajib Pajak lama yang membetulkan SPT Tahunan PPh WP Badan dan WP Orang Pribadi untuk Tahun Pajak 2006 dan/atau Tahun-Tahun Pajak sebelumnya dalam kurun waktu mulai tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan tanggal 30 Juni 2008 yang menyatakan kurang bayar diberikan

fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007.

- c. Wajib Pajak lama yang menyampaikan SPT Tahunan PPh WP Badan atau WP Orang Pribadi untuk Tahun Pajak 2006 dan/atau Tahun-Tahun Pajak sebelumnya dalam kurun waktu mulai tanggal 31 Juli 2008 sampai dengan 31 Desember 2008 yang menyatakan kurang bayar, diberikan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 atas pembetulan yang pertama kali. Namun apabila pembetulan SPT Tahunan dilakukan terhadap SPT Tahunan PPh (SPT Lama) yang telah disampaikan dalam kurun waktu mulai tanggal 1 Juli 2008 sampai dengan 31 Desember 2008, pembetulan SPT Tahunanan PPh tersebut tidak memperoleh fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang – Undang Nomor 28 tahun 2007.

Wajib Pajak Lama (Orang Pribadi/Badan) yang akan memanfaatkan fasilitas penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, langkah-langkah yang harus diambil adalah sebagai berikut :

- a. Menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh sesuai kehendak Wajib Pajak SPT Tahunan yang mana yang akan memperoleh fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007;
- b. Menuliskan "SPT berdasarkan Pasal 37A Undang Undang KUP" atau "Pembetulan SPT berdasarkan Pasal 37A Undang Undang KUP";
- c. Membayar kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Pemberitahuan/Pembetulan Surat Pemberitahuan WP Badan/WP Orang Pribadi dengan menggunakan Surat Setoran Pajak;
- d. Apabila SPT Tahunan PPh yang telah dilaporkan terdahulu merupakan SPT Tahunan PPh kreterian Lebih Bayar, maka atas Pembetulan SPT Tahunan dalam rangka Pasal 37A Undang Undang KUP merupakan pencabutan atas SPT Tahunan Lebih Bayar tersebut dan membayar kekurangan pajak yang terutang;

- e. Menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh/Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh WP Badan atau WP Orang Pribadi secara langsung atau melalui pos ke Kantor Pelayanan Pajak tempat WP Badan/WP Orang Pribadi tersebut terdaftar paling lambat tanggal 31 Desember 2008.

3.3.4 Ruang Lingkup Pajak yang mendapatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008, Pasal 2 adapun pajak yang mendapatkan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007, hanya Pajak Penghasilan yang diatur dalam Undang Undang Pajak Penghasilan sebagai berikut :

a. Pajak Penghasilan Pasal 29

Merupakan kekurangan pajak penghasilan yang terutang dalam suatu tahun pajak yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak sebelum Surat Pemberitahuan disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak. Setelah berakhirnya suatu tahun pajak, Wajib Pajak menghitung dan memperhitungkan besarnya Pajak Penghasilan yang terutang dengan memperhitungkan (dikurangi) jumlah kredit pajak yang berupa :

- pemotongan pajak atas penghasilan dari penghasilan berupa gaji, honor, upah, dan lain sebagainya seperti diatur dalam Pasal 21;
- pemotongan pajak atas penghasilan dari usaha sebagaimana diatur dalam Pasal 22;
- pemotongan pajak atas penghasilan berupa bunga, deviden, royalty sewa dan imbalan lainnya yang diatur dalam Pasal 23;
- pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri yang diatur dalam Pasal 24;
- pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak sendiri sesuai pasal 25 atau yang disebut angsuran Pasal 25;

Apabila terdapat kekurangan pembayaran maka Wajib Pajak wajib membayarkan kekurangan pajak penghasilan tersebut.

- b. Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (2) dan/atau Atas penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan tabungan lainnya, penghasilan dan transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dan pengalihan harta berupa tanah dan atau bangunan serta penghasilan tertentu lainnya.
- c. Pajak Penghasilan Pasal 15. Merupakan Pajak Penghasilan dari Wajib Pajak yang penghitungannya menggunakan Norma Penghitungan., yaitu bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang penghasilannya kurang dari Rp1.800.000.000.00 (satu milyar delapan ratus juta rupiah) boleh menggunakan penghitungan Penghasilan Netto dengan menggunakan Norma Penghitungan.
- Adapun Pajak Penghasilan tersebut adalah Pajak Penghasilan yang dibayar sendiri dan dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan

3.3.5 Sanksi Administrasi Yang Dihapuskan

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma Perpajakan) akan dituruti/dipatuhi dan ditaati oleh wajib pajak. Atau sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (*preventif*) agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan.¹² Dalam undang-undang perpajakan dikenal dua macam sanksi, Sanksi Administrasi dan Sanksi Pidana.

Sanksi administrasi adalah sanksi yang ditetapkan oleh undang-undang kepada wajib pajak karena tidak memenuhi kewajiban-kewajibannya sebagaimana ditentukan undang-undang. Sedangkan Sanksi Pidana adalah sanksi yang ditetapkan oleh undang-undang kepada wajib pajak karena melakukan tindak pidana.¹³

Berdasarkan Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007, sanksi administrasi perpajakan yang dihapuskan menurut Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi adalah sanksi administrasi berupa bunga. Dan dijelaskan dalam

¹² Mardiasno, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Penerbit Andi, 2006), hal 47

¹³ Tony Marsyahri, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta : PT. Gramedia WSidiasarana Indonesia, 2005), hal. 13

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008 Pasal 1 mengatur sanksi administrasi yang dihapuskan adalah sebagai berikut :

1. Untuk Wajib Pajak Baru (WP Orang Pribadi) yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi :
 - Sanksi Administrasi berupa bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar sesuai yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2b) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.
2. Untuk Wajib Pajak Lama (WP OP atau WP Badan) yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi :
 - Sanksi Administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak, yang diatur dalam Pasla 8 ayat (2) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.
 - Sanksi kenaikan sebesar 50% sebagaimana diatur dalam pasal 8 ayat (5) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

Contoh :

Wajib Pajak Orang Pribadi membetulkan SPT Tahunan PPh WP Orang Pribadi tahun pajak 2002 pada tanggal 20 Agustus 2008 dengan jumlah pajak yang kurang dibayar sebesar Rp100.000.000,00. Pada saat pembetulan dilakukan terhadap SPT Wajib Pajak tersebut tidak sedang dilakukan pemeriksaan. Berdasarkan kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi :

- Pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2002 diterima dan memperoleh fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi;
- Pembetulan tersebut dilakukan terhadap SPT Tahunan PPh tahun Pajak yang telah melewati jangka waktu 2(dua) tahun, pembetulan SPT sebagaimana dimaksud Pasal 8 ayat (4) Undang Undang KUP tetapi merupakan pembetulan SPT Tahunan PPh dalam rangka Pasal 37A Undang Undang KUP. Dengan demikian atas kekurangan pajak yang tercantum dalam pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2002 tersebut :
 - a) Tidak dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (5)

Undang Undang KUP, yaitu sanksi sebesar Rp. 50.000.000,00 hapus dan

- b) Diberikan penghapusan sanksi administrasiberupa bunga sebesar 2% per bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (2) Undan Undang Nomor 28 tahun 2007 dalam rangka pelaksanaan ketentuan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi, yaitu :
- $$2\% \times 65 \text{ bulan} \times \text{Rp.}100.000.000,00 = \text{Rp}130.000.000$$
- sanksi ini dihapuskan.

3.3.6 Fasilitas yang diberikan kepada Wajib Pajak yang memanfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Fasilitas Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasl 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 dan peraturan pelaksanaanya adalah sebagai berikut :

1. Tidak akan dikenakan sanksi administrasi
Dengan dihapuskan sanksi administrasi maka terhadap Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh dan yang melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh.
2. Tidak akan diterbitkan surat ketetapan pajak atas pajak lainnya terhadap data/informasi dari Surat Pemberitahuan PPh/Pembetulan Surat Pemberitahuan PPh yang disampaikan dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi.

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 66/PMK.03.2008 tanggal 29 April 2008 Pasal 4 dan Pasal 8 menyatakan bahwa data dan informasi yang tercantum dalam :

- Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang disampaikan oleh Wajib Pajak Orang Pribadi dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A ayat (2) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007

- Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan pajak Penghasilan Orang Pibadi /Wajib pajak Badan dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A ayat (1) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

Tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas pajak lainnya.

Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : 34/PI./2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta Ketentuan pelaksanaanya diberikan contoh lebih tegas sebagai berikut :

- Penyampaian SPT Tahunan PPh oleh Wajib Pajak Orang Pribadi Baru

Wajib Pajak Orang pribadi baru terdaftar tanggal 2 Juli 2008 dan menyampaikan SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Tahun Pajak 2006 dan 2007 pada tanggal 21 Juli 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	SPT PPh Tahun 2007 (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	786.800.000,00	886.800.000,00
4.	Penghasilan Neto	1.213.200.000,00	2.113.200.000,00
5.	PTKP(TKK/-)	13.200.000,00	13.200.000,00
6.	Penghasilan Kena pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00
7.	PPh Terutang	386.250.000,00	701.250.000,00
8.	Penghasilan Netto setelah Pajak	813.750.000,00	701.398.750.000,00
9.	HARTA (Harga Perolehan)	20.000.000.000,00	21.090.000.000,00
10.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00
11.	Kekayaan Bersih	19.950.000.000,00	21.060.000.000,00

Atas data yang dilaporkan tersebut Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menggunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan.

- Pembetulan SPT Tahunan PPh Oleh Wajib Pajak Orang Pribadi Lama.

Wajib Pajak Orang Pribadi terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan membetulkan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi Tahun 2006 pada tanggal 4 Agustus 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	Pembetulan SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	Selisih (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00	2.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	786.800.000,00	886.800.000,00	100.000.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.213.200.000,00	2.113.200.000,00	900.000.000,00
5.	PTKP(TK/-)	13.200.000,00	13.200.000,00	0,00
6.	Penghasilan Kena pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
7.	PPh Terutang	386.250.000,00	701.250.000,00	315.000.000,00
8.	Penghasilan Netto setelah Pajak	813.750.000,00	701.398.750.000,00	585.000.000,00
9.	HARTA (Harga Perolehan)	20.000.000.000,00	21.090.000.000,00	2.500.000.000,00
10.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00	(20.000.000,00)
11.	Kekayaan Bersih	19.950.000.000,00	21.060.000.000,00	2.520.000.000,00

Atas data yang dilaporkan tersebut Direktorat Jederal Pajak tidak dapat menggunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan.

c. Pembetulan SPT Tahunan PPh Oleh Wajib Pajak Badan

Wajib Pajak Badan terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan membetulkan SPT Tahunan PPh Badan tahun Pajak 2003 pada tanggal 4 Agustus 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Urutan	SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Pembetulan SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Selisih (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00	2.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	800.000.000,00	900.000.000,00	100.000.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
5.	Penghasilan Kena Pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
6.	PPh Terutang	342.500.000,00	612.500.000,00	270.000.000,00
7.	Harta (Harga Perolehan)	11.000.000.000,00	20.500.000.000,00	9.500.000.000,00
8.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00	(20.000.000,00)
9.	Kekayaan Bersiah	10.950.000.000,00	20.470.000.000,00	9.520.000.000,00

Atas data yang dilaporkan tersebut Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menggunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan.

3. Penghentian Pemeriksaan Pajak sepanjang Pemeriksa Pajak belum menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP).

Sesuai ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 dan aturan pelaksanaannya pemeriksaan terhadap SPT Wajib Pajak yang telah dibetulkan dalam rangka Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP dihentikan kecuali :

- a. Pajak yang terutang berdasarkan pembetulan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak orang pribadi/badan lebih rendah dari pada pajak yang terutang berdasarkan temuan pemeriksa yang didukung dengan bukti yang cukup (bukan hasil analisis) dan disetujui oleh atasan Kepala Unit Pemeriksaan;
- b. Terdapat indikasi tindak pidana dibidang perpajakan, yaitu :
 - Wajib Pajak menolak untuk dilakukan pemeriksaan;

- Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - Wajib Pajak tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - Wajib Pajak tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik dan diselenggarakan secara program aplikasi *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat(1) Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - Wajib Pajak tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut;
 - Wajib Pajak menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
 - Wajib Pajak menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.
4. Tidak akan diperiksa atas Surat Pemberitahuan Tahunan PPh atau Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh, kecuali jika Surat Pemberitahuan PPh tersebut menyatakan Lebih Bayar (LB) atau rugi, atau terdapat data/informasi lain yang menyatakan bahwa SPT Tahunan tersebut tidak benar.

Bahwa seperti telah dijelaskan di atas bahwa data/informasi yang ada dalam SPT Tahunan PPh Orang Pribadi dan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh WP badan atau WP Orang Pribadi yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan tindakan pemeriksaan. Tetapi kalau terdapat data baru yang menyatakan bahwa SPT Tahunan PPh WP Orang Pribadi atau Pembetulan SPT Tahunan PPh WP Badan/WP Orang Pribadi yang menyatakan tidak

benar, maka data/infoarmasi tersebut dapat digunakan sebagai dasar untuk dilakukan pemeriksaan.

3.3.7 Tata Cara Pengadministrasian Bagi Wajib Pajak Yang Memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007

A. Tata Cara Penerimaan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh dalam rangka Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi

- a. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh dalam rangka Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP secara langsung atau melalui Pos ke Kantor Pelayanan Pajak;
- b. Petugas TPT/Help Desk menerima dan meneliti SPT Tahunan PPh. Apabila dalam SPT PPh tidak tercantum tulisan "SPT Berdasarkan Pasal 37A UU KUP", petugas TPT/Help Desk wajib memastikan apakah SPT tersebut dalam rangka pemanfaatan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A;
- c. Petugas TPT/Help Desk meneliti persyaratan dan kelengkapan SPT Tahunan Wajib Pajak yang disampaikan, dengan menggunakan Formulir *Cek List* (sesuai lampiran SE-33/PJ/2008), yaitu memastikan bahwa :
 - SPT Tahunan PPh yang disampaikan memenuhi kelengkapan persyaratan ketentuan undang-undang perpajakan;
 - Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) belum disampaikan kepada Wajib Pajak, dalam hal Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan;
 - Wajib Pajak tidak sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, penyidikan, penuntutan, atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan;
 - SPT yang diterima merupakan SPT Tahunan PPh/Pembetulan SPT Tahunan PPh untuk tahun pajak 2006 dan/atau tahun-

- tahun sebelumnya, dari Wajib Pajak yang terdaftar sebelum 1 Januari 2008;
- SPT diterima merupakan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi tahun pajak 2007 dan tahun-tahun sebelumnya dari Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar pada tahun 2008;
 - Dilampiri dengan Surat Setoran Pajak (SSP) sebagai bukti pelunasan Pajak.
- d. Petugas TPT mengecek kelengkapan tersebut diatas, apabila :
- SPT Tahunan PPh yang sudah lengkap, kemudian data penerimaan SPT Tahunan PPh dan kelengkapannya, menerbitkan Berita Penerimaan Surat/Laporan Pengawasan Arus Dokumen, menyampaikan langsung atau mengirimkan Berita Penerimaan Surat kepada Wajib Pajak, menggabungkan Laporan Pengawasan Arus Dokumen dan *Check List* dengan SPT Tahunan beserta dokumen kelengkapannya;
 - SPT tahunan yang disampaikan langsung, namun tidak lengkap tidak dapat diterima, sedangkan yang disampaikan melalui Pos/Ekspedisi dikembalikan kepada Wajib Pajak dengan disertakan Surat Penolakan SPT Tahunan PPh.
- e. Petugas TPT meneruskan SPT Tahunan PPh beserta Register Harian Penerimaan SPT Tahunan PPh ke Seksi Pengolahan Data dan Informasi;
- f. *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi melakukan penelitian untuk menyakinkan bahwa SPT yang diterima sesuai dengan Ketentuan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- g. Dalam SPT merupakan SPT Unbalance yang terdapat kesalahan matematis *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi membuat Surat Himbuan. (SPT tetap diperlakukan sebagai SPT Berdasarkan Pasal 37A Undang Undang KUP)

Ada beberapa ketentuan dalam pengadministrasian SPT Tahunan PPh dalam rangka Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A yaitu tentang SPT Tahunan PPh atau Pembetulan SPT Tahunan PPh yang diterima setelah tanggal 31 Desember 2007 sampai dengan tanggal 30 Juni 2008 dilakukan penelitian ulang "apakah penyampaian SPT Tahunan PPh/Pembetulan SPT Tahunan PPh tersebut dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A, dengan prosedur sebagai berikut :

- a. Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi/Kepala Seksi PPh Orang Pribadi memerintahkan *Account Representative*/Pelaksana Seksi Orang Pribadi meneliti ulang atas SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Kurang Bayar yang disampaikan setelah tanggal 31 Desember 2007 sampai dengan 30 Juni 2008 yang disampaikan oleh Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar dalam Tahun 2008.
- b. Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi/ Kepala Seksi PPh Badan/Kepala Seksi PPh Orang Pribadi memerintahkan *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi Orang Pribadi meneliti ulang atas SPT Tahunan PPh Badan/ Orang Pribadi Kurang Bayar yang disampaikan setelah tanggal 31 Desember 2007 sampai dengan 30 Juni 2008 yang disampaikan oleh Wajib Pajak Badan / Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008.
- c. *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi menghubungi Wajib Pajak yang bersangkutan untuk menindak lanjuti kekurangan persyaratan bagi yang akan memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A;
- d. Setelah memperoleh konfirmasi dari Wajib Pajak yang bersangkutan , *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi menuliskan " SPT Berdasarkan Pasal 37A UU KUP" pada Formulir Induk beserta lampirannya terhadap SPT Tahunan PPh atau Pembetulan SPT Tahunan PPh yang memperoleh fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi dan memberikan tanda () pada *Check List* yang ada.

B. Tata Cara Penghapusan Sanksi Administrasi dan Penerbitan Ucapan Terima Kasih

1. Penghapusan Sanksi Administrasi

Penghapusan Sanksi Administrasi dilakukan dengan tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak :

- a. Sistem menampilkan daftar wajib pajak yang menyampaikan SPT Tahunan PPh/Pembetulan SPT Tahunan PPh dengan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP;
- b. *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi melakukan penghitungan sanksi administrasi yang dihapuskan;
- c. Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi /Kepala Seksi PPh Badan/Seksi PPh Orang Pribadi meneliti kebenaran penghitungan penghapusan sanksi administrasi yang akan dicantumkan dalam ucapan terima kasih.
- d. *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi tidak menerbitkan STP sanksi bunga atas penyampaian SPT Tahunan/Pembetulan SPT Tahunan PPh terhadap Wajib Pajak dalam daftar.

2. Penerbitan surat ucapan terima kasih

Setelah dilakukan penghitungan sanksi administrasi yang tidak akan diterbitkan Surat Tagihan Pajak, maka akan dilakukan penerbitan ucapan terima kasih dengan prosedur sebagai berikut :

- a. *Account Representative*/Pelaksana Seksi PPh Badan/Pelaksana Seksi PPh Orang Pribadi menyiapkan konsep Surat Ucapan Terima Kasih kepada Wajib Pajak dengan mencantumkan besarnya setoran pajak dalam rangka pemanfaatan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP dan sanksi administrasi yang dihapuskan;

- b. Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi/Kepala Seksi PPh Badan/Kepala Seksi PPh Orang Pribadi meneliti dan memaraf konsep Surat Ucapan Terima Kasih;
- c. Kepala Kantor meneliti dan menandatangani Surat Ucapan Terima Kasih;
- d. Surat Ucapan Terima Kasih ditata usahakan dan disampaikan kepada Wajib Pajak melalui Subbagian Umum;
- e. Surat Ucapan Terima Kasih dikirim paling lambat 1(satu) minggu setelah SPT Tahunan PPh atau pembetulan SPT Tahunan PPh diterima, kecuali SPT Wajib Pajak sedang dalam pemeriksaan maka Surat Ucapan Terima Kasih dikirim paling lambat 1(satu) bulan.

C. Tata Cara Penghentian Pemeriksaan

Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP ini juga dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang sedang diperiksa sepanjang Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) belum disampaikan Wajib Pajak dapat menggunakan fasilitas ini.

1. Pemeriksaan dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak

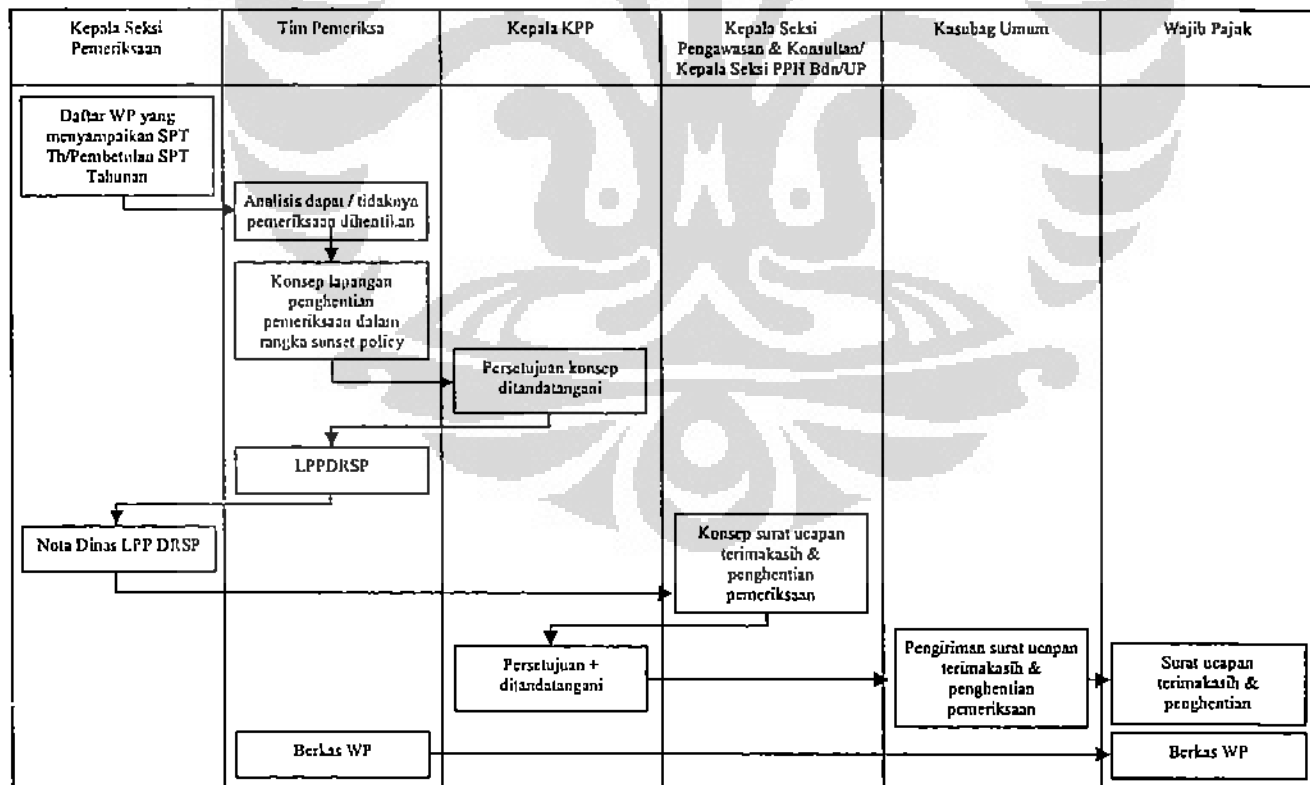
Prosedur yang harus dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak dalam rangka penghentian pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Kepala Seksi Pelayanan/Tata Usaha Perpajakan wajib membuat dan menyampaikan Daftar Wajib Pajak yang memanfaatkan Fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A kepada Kepala Seksi Pemeriksaan/Kepala Seksi PPh Badan/PPH Orang Pribadi/Pajak Pertambahan Nilai/Kepala Seksi Pemotongan, Pemungutan Pajak Penghasilan, jika Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan Kepala Seksi Pemeriksaan Kepala Seksi PPh Badan/ PPh Orang Pribadi/Pajak Pertambahan Nilai/Kepala Seksi Pemotongan, Pemungutan Pajak Penghasilan, meminta fotocopy SPT Tahunan yang bersangkutan;

- b. Kepala Seksi Pemeriksaan/ Kepala Seksi PPh Badan/PPH Orang Pribadi/Pajak Pertambahan Nilai/Kepala Seksi Pemotongan, Pemungutan Pajak Penghasilan, meminta Tim Pemeriksa menganalisis dapat tidaknya pemeriksaan dihentikan
- c. Dalam hal pemeriksaan dihentikan karena memenuhi kriteria mendapatkan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Kepala Seksi Pemeriksaan Kepala Seksi PPh Badan/ PPh Orang Pribadi/Pajak Pertambahan Nilai/Kepala Seksi Pemotongan, Pemungutan Pajak Penghasilan, membuat konsep usulan Nota Dinas penghentian pemeriksaan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak yang kemudian menandatangani dan menyampaikan Nota Dinas tersebut kepada *Supervisor* Pemeriksa Pajak;
- d. Tim Pemeriksa membuat konsep Laporan Hasil Pemeriksaan Dalam Rangka *Sunset Policy* (LPPDRSP) tersebut untuk mendapatkan persetujuan dari Kepala KPP dengan memperhatikan jangka waktu penyampaian Surat Ucapan Terima Kasih yaitu paling lama 1(satu) bulan;
- e. Tim Pemeriksa harus menguraikan temuan pemeriksa yang didukung oleh bukti yang akurat/konkrit sampai dengan saat Wajib Pajak membetulkan SPT Tahunan PPh WP Badan atau WP Orang Pribadi dalam Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta menguraikan alasan penghentian pemeriksaan. Format Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka *Sunset Policy* (LPPDRSP) harus sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/2002 (Seri Pemeriksaan 01-02) tanggal 16 Mei 2002;
- f. Apabila Laporan Hasil Pemeriksaan Dalam rangka *Sunset Policy* disetujui oleh Kepala KPP, Tim Pemeriksa menyampaikan kepada Kepala Seksi Pemeriksaan;

- g. Untuk Kantor Pelayanan Pajak yang telah menerapkan sistem administrasi moderen, Kepala Seksi Pemeriksaan menyampaikan Nota Dinas kepada Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi tentang informasi penghentian pemeriksaan atas Wajib Pajak yang memanfaatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan agar membuat Surat Ucapan Terima Kasih dan Penghentian Pemeriksaan;
- h. Kepala Kantor Pelayanan Pajak menandatangani dan menyampaikan Surat Ucapan Terima kasih dan Penghentian Pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang bersangkutan serta memerintahkan Tim Pemeriksa untuk mengembalikan duku, catatan, dan dokumen yang dipinjam paling lama 7(tujuh) hari sejak tanggal laporan Hasil Pemeriksaan.

Bagan Pemeriksaan Dihentikan oleh Kantor Pelayanan Pajak sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008

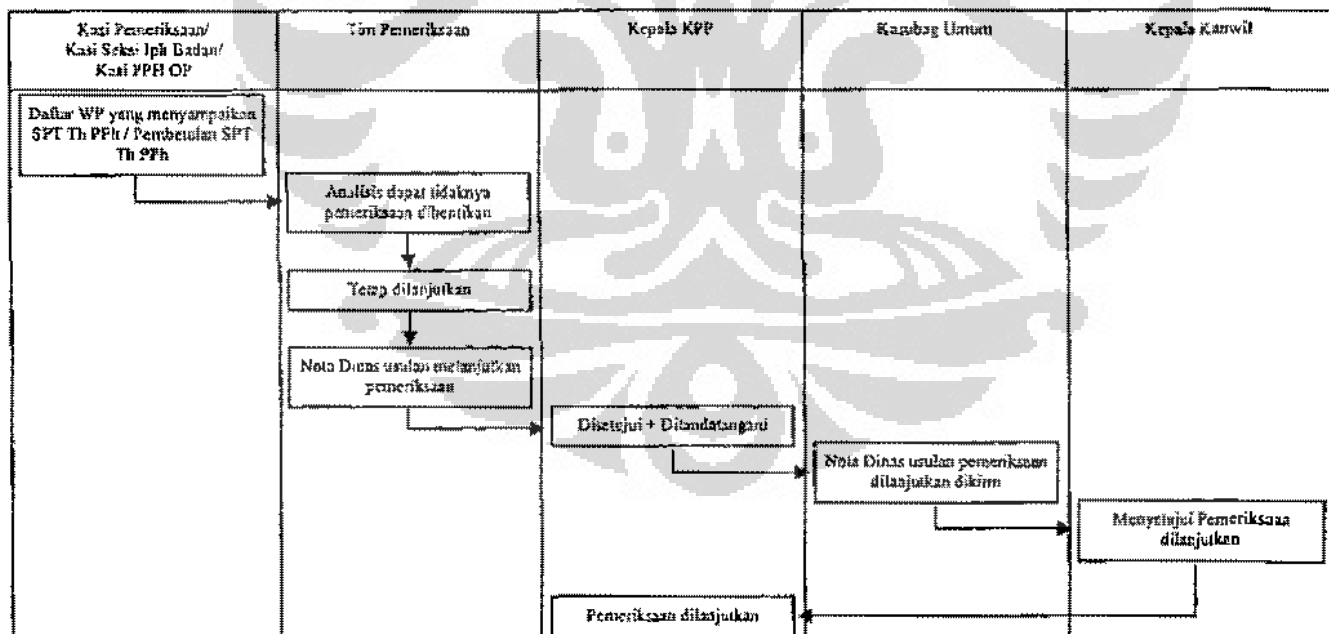


7 hari sejak tanggal laporan penghentian pemeriksaan dalam rangka *Sunset Policy*

Prosedur Pemeriksaan dilanjutkan oleh Kantor Pelayanan Pajak karena memenuhi kriteria angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008

- a. Tim Pemeriksa Pajak membuat nota dinas usulan melanjutkan pemeriksaan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak;
- b. Apabila Kepala Kantor Pelayanan Pajak setuju pemeriksaan dilanjutkan, maka Kepala KPP membuat dan mengirim surat usulan untuk melanjutkan pemeriksaan kepada Kepala Kantor Wilayah atasannya;
- c. Dalam hal usulan Kepala KPP untuk melanjutkan pemeriksaan disetujui, Kepala Kantor Wilayah atasannya membuat surat dan mengirim surat persetujuan untuk melanjutkan pemeriksaan kepada Kepala KPP dan Kepala KPP tidak perlu membuat Surat Ucapan Terima Kasih dan Penghentian Pemeriksaan.

Bagan Pemeriksaan dilanjutkan oleh Kantor Pelayanan Pajak karena memenuhi kriteria angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008



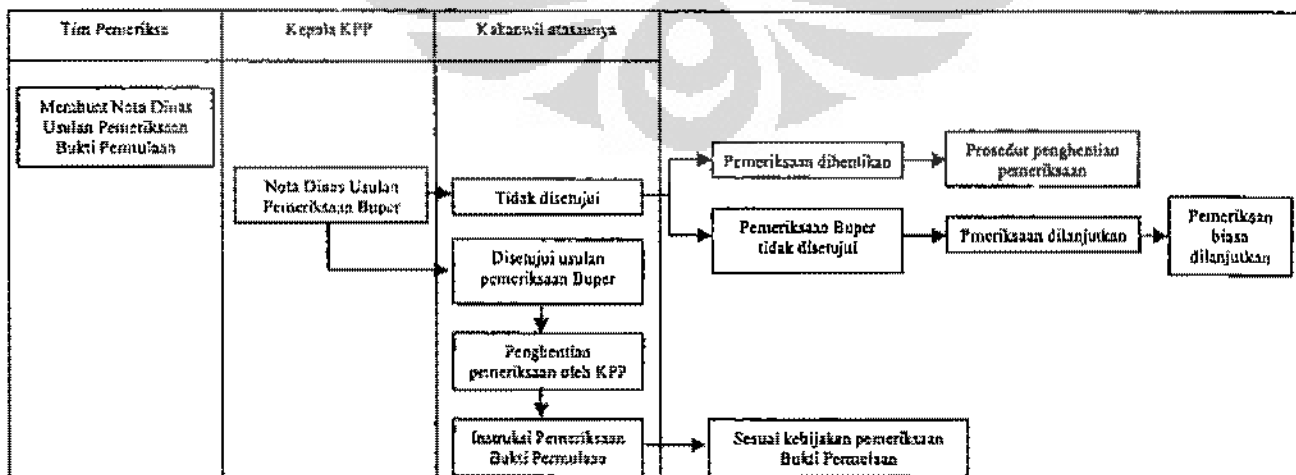
Catatan :

Apabila Kepala Kantor Wilayah atasannya tidak menyetujui usulan pemeriksaan dilanjutkan prosedur penghentian pemeriksaan

Dalam hal pemeriksaan dilanjutkan oleh Kantor Pelayanan Pajak karena memenuhi kriteria indikasi tindak pidana sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 maka :

- a. Tim Pemeriksa Pajak membuat Nota Dinas usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Kepala KPP untuk mendapat persetujuan dan dikirim ke Kepala Kantor Wilayah atasannya;
- b. Dalam hal pemeriksaan tidak disetujui, pemeriksaan dihentikan dengan prosedur pemeriksaan dihentikan dan mengirim Surat Ucapan Terima kasih dan Penghentian Pemeriksaan;
- c. Dalam hal usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan disetujui, Kepala Kantor Wilayah memerintahkan agar pemeriksaan oleh Kantor Pelayanan Pajak dihentikan, dan ditindak lanjuti dengan menerbitkan Instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan. Apabila tidak disetujui maka ditindak lanjuti dengan :
 - Penghentian Pemeriksaan dengan prosedur penerbitan Surat Ucapan Terima Kasih dan Penghentian Pemeriksaan;
 - Atau ditindaklanjuti sepanjang memenuhi kriteria dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se-33/PJ/2008. tanggal 27 Juni 2008, dengan prosedur melanjutkan pemeriksaan.

Bagan pemeriksaan dilanjutkan oleh Kantor Pelayanan Pajak karena memenuhi kriteria indikasi tindak pidana sesuai angka IV huruf A angka 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008

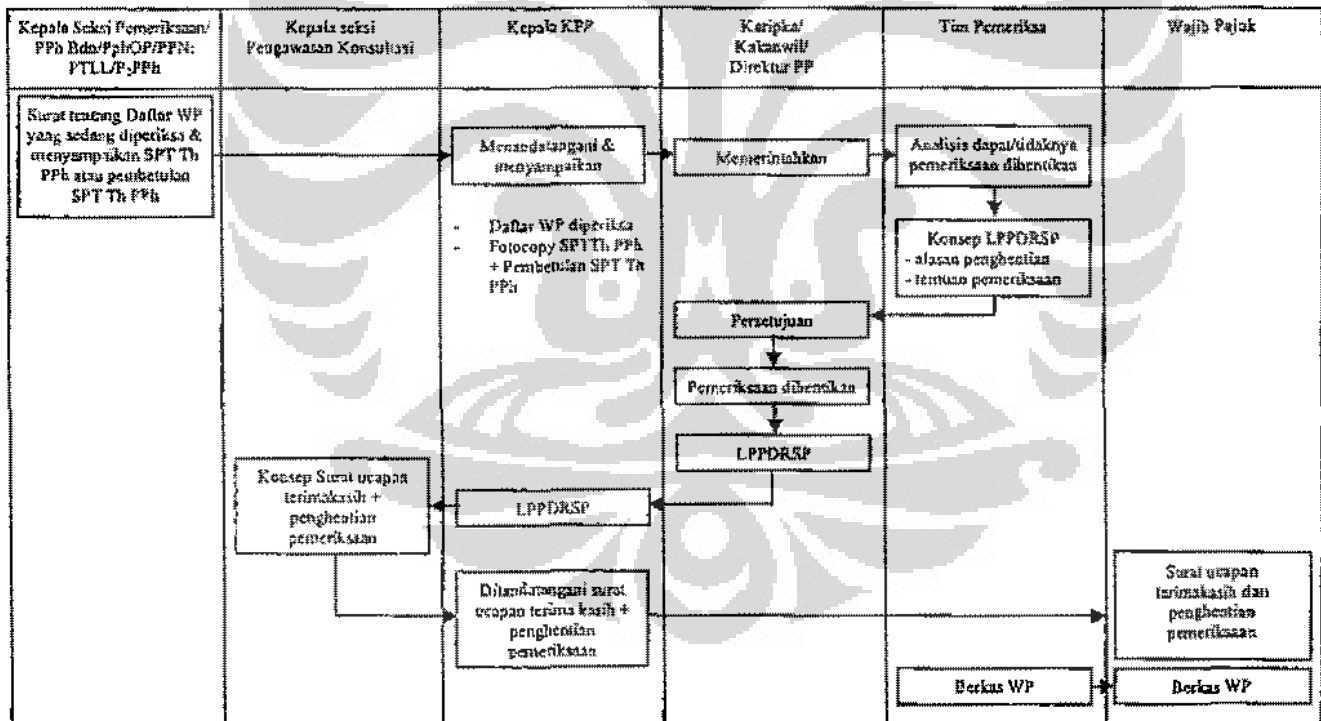


Universitas Indonesia

2. Pemeriksaan dilakukan oleh Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, Kantor Wilayah atau Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan
 - a. Kepala Seksi Pemeriksaan/Kepala Seksi PPh Badan/PPH Orang Pribadi/Pajak Pertambahan Nilai/Kepala Seksi Pemotongan, Pemungutan Pajak Penghasilan, membuat konsep surat Kepala Kantor Pelayanan Pajak tentang pemberitahuan bahwa Wajib Pajak yang sedang diperiksa telah menyampaikan SPT Tahunan PPh /pembetulan SPT Tahunan PPh dalam rangka Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. sesuai daftar yang dibuat oleh Kepala Seksi Pelayanan/Kepala Seksi TUP;
 - b. Kepala Kantor Pelayanan Pajak menandatangani dan menyampaikan surat tersebut kepada Kepala Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, Kepala Kantor Wilayah/Direktur Pemeriksaan dan Penagihan dengan dilampirkan fotocopy SPT Tahunan PPh dalam rangka Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - c. Kepala Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, Kepala Kantor Wilayah/Direktur Pemeriksaan dan Penagihan memintahkan Tim Pemeriksa untuk menganalisis SPT Tahunan PPh yang bersangkutan untuk menentukan dapat tidaknya pemeriksaan dihentikan;
 - d. Dalam hal pemeriksaan tidak dihentikan Kepala Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, Kepala Kantor Wilayah/Direktur Pemeriksaan dan Penagihan menyampaikan surat pemberitahuan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak;
 - e. Dalam hal pemeriksaan dihentikan, Tim Periksa menguraikan alasan penghentian dalam Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan membuat usulan konsep nota dinas penghentian pemeriksaan kepada atasan langsung Tim Pemeriksa Pajak;

- f. Kepala Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak/Kepala Kantor Wilayah/Direktur Pemeriksaan dan Penagihan menyampaikan surat pemberitahuan penghentian pemeriksaan dalam rangka penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta mengembalikan buku, catatan dan dokumen yang kepada Wajib Pajak paling lama 7(tujuh) hari sejak tanggal Laporan Penghentian Pemeriksaan Pajak dalam Rangka Sunset Policy dengan tembusan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak terdaftar serta melampirkan 1(satu) Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka Penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

Bagan Penghentian Pemeriksaan pada Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, Kantor Wilayah atau Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan sesuai angka IV huruf D angka 4 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008



Dalam penghentian pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, Kantor Wilayah dan Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan lebih lanjut diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak

Nomor : SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya, diatur sebagai berikut :

1. Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak dilanjutkan karena indikasi tindak pidana (sesuai dengan angka IV huruf A angka 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 dengan memperhatikan kebijakan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai berikut :
 - a. Tim Pemeriksa membuat nota dinas usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Kepala Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak;
 - b. Apabila usulan disetujui, Kepala Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak membuat dan mengirim surat usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Kepala Kantor Wilayah atasannya, dalam hal tidak disetujui maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan atau dengan melanjutkan pemeriksaan dengan kriteria yang diatur dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE 33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, yaitu pemeriksaan dilanjutkan karena pajak penghasilan yang terutang lebih rendah dari temuan pemeriksa.
 - c. Apabila usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan disetujui oleh Kantor Wilayah atasannya, maka pemeriksaan oleh Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan pajak dihentikan, dan diterbitkan Instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Kepala Kantor Wilayah atasannya. Dalam hal tidak disetujui maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan atau dengan melanjutkan pemeriksaan dengan kriteria yang diatur dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE 33/PJ/2008 tanggal

27 Juni 2008, yaitu pemeriksaan dilanjutkan karena pajak penghasilan yang terutang lebih rendah dari temuan pemeriksa.

2. Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Kantor Wilayah dilanjutkan karena indikasi tindak pidana (sesuai dengan angka IV huruf A angka 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, dengan memperhatikan kebijakan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai berikut :
 - a. Tim Pemeriksa membuat nota dinas usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Kepala Kantor Wilayah;
 - b. Apabila usulan disetujui, Kepala Kantor Wilayah membuat dan mengirim surat usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Direktur Inteljen dan Penyidikan dalam hal tidak disetujui maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan atau dengan melanjutkan pemeriksaan dengan kriteria yang diatur dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE 33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, yaitu pemeriksaan dilanjutkan karena pajak penghasilan yang terutang lebih rendah dari temuan pemeriksa.
 - c. Apabila usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan disetujui oleh Direktur Intelejen dan Penyidikan, maka pemeriksaan oleh Kantor Wilayah dihentikan, dan diterbitkan Instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan atau . dalam hal tidak disetujui maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan atau dengan melanjutkan pemeriksaan dengan kriteria yang diatur dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE 33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, yaitu pemeriksaan dilanjutkan karena pajak penghasilan yang terutang lebih rendah dari temuan pemeriksa.
 - d. Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan dilanjutkan karena memenuhi kriteria indikasi tindak pidana (sesuai dengan angka IV huruf A angka 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-33/PJ/2008

tanggal 27 Juni 2008, dengan memperhatikan kebijakan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai berikut :

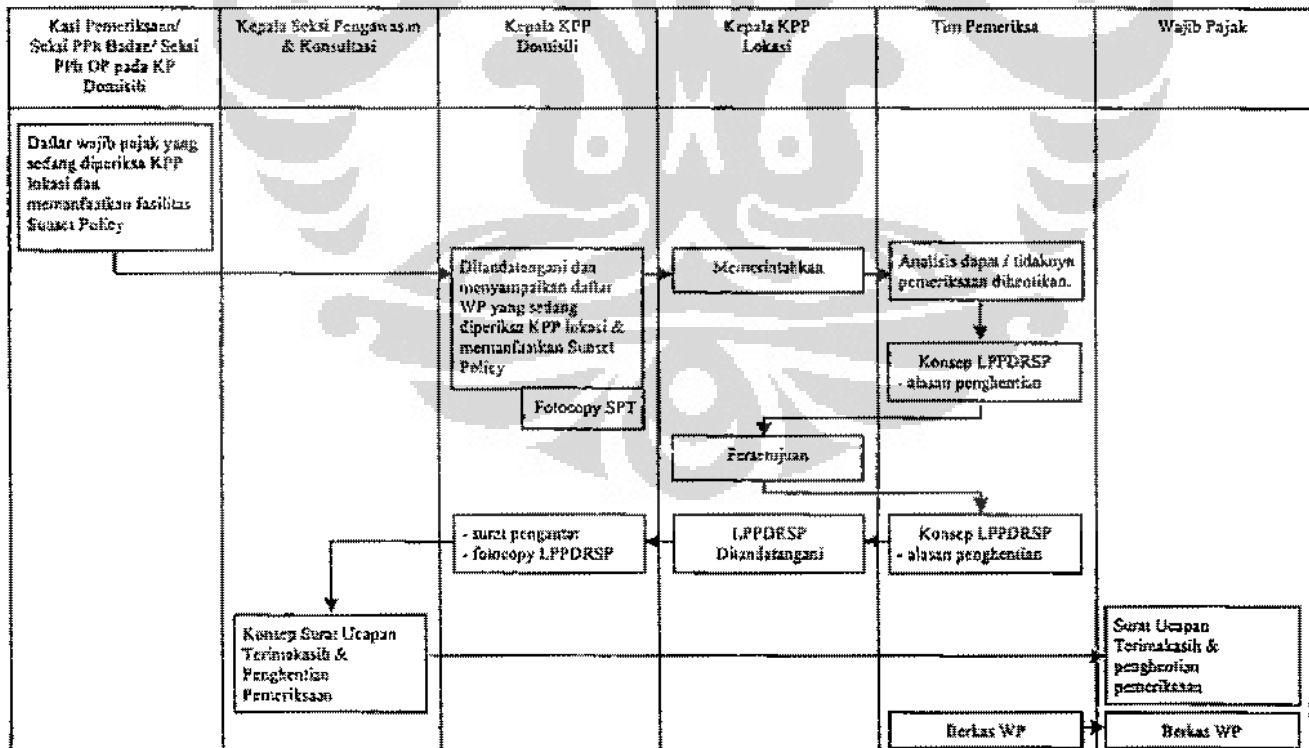
- Tim Pemeriksa membuat nota dinas usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Direktur Pemeriksaan dan Penagihan;
 - Apabila usulan disetujui, Direktur Pemeriksaan dan Penagihan membuat dan mengirim surat usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam hal tidak disetujui maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan atau dengan melanjutkan pemeriksaan dengan kriteria yang diatur dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE 33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, yaitu pemeriksaan dilanjutkan karena pajak penghasilan yang terutang lebih rendah dari temuan pemeriksa.
 - Apabila usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan disetujui oleh Direktur Pemeriksaan dan Penagihan, maka pemeriksaan oleh Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan dihentikan, dan diterbitkan Instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan atau. Dalam hal tidak disetujui maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan atau dengan melanjutkan pemeriksaan dengan kriteria yang diatur dalam angka IV huruf A angka 1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE 33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, yaitu pemeriksaan dilanjutkan karena pajak penghasilan yang terutang lebih rendah dari temuan pemeriksa.
3. Prosedur Penghentian Pemeriksaan pada Kantor Pelayanan Pajak Lokasi ditegaskan sebagai berikut :

- a. Kepala Seksi Pelayanan/Seksi TUP membuat daftar Wajib Pajak yang menyampaikan SPT Tahunan atau pembetulan SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy*, dan Kepala Seksi Pemeriksaan atau Kepala Seksi PPh Badan/Kepala Seksi PPh Orang Pribadi pada KPP domisili membuat surat mengenai daftar Wajib Pajak yang sedang diperiksa KPP lokasi dan memanfaatkan *Sunset Policy*;
- b. Kepala KPP Domisili menandatangani dan menyampaikan surat mengenai daftar Wajib Pajak yang sedang diperiksa KPP Lokasi dan memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy* dengan melampirkan fotocopy SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy*;
- c. Dari daftar Wajib Pajak yang memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy* dari KPP Domisili, Kepala KPP Lokasi memerintahkan Tim Pemeriksa Pajak untuk menentukan dapat tidaknya pemeriksaan dihentikan ;
- d. Dalam hal pemeriksaan dihentikan karena tidak memenuhi kriteria sebagaimana dimaksud dalam angka IV huruf A angka 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 :
 - Tim Pemeriksa Pajak KPP Lokasi membuat konsep Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka *Sunset Policy* (LPPDRSP) dengan menuraikan temuan pemeriksaan yang didukung oleh bukti yang akurat/konkrit sampai dengan Wajib Pajak membetulkan SPT Tahunan PPh, untuk mendapatkan persetujuan dari Kepala KPP lokasi dengan memperhatikan waktu penyampaian Surat Ucapan Terima Kasih dan Penghentian Pemeriksaan paling lama 1(satu) bulan.
 - Format Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka *Sunset Policy* (LPPDRSP) harus sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/2002 (Seri Pemeriksaan 01-02) tanggal 16 Mei 2002.
 - Persetujuan Kepala KPP Lokasi dengan menandatangani konsep Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka *Sunset Policy* (LPPDRSP), yang kemudian menyampaikan

copy laporan tersebut kepada Kepala KPP Domisili, dengan terlebih dahulu mengirimkan surat pengantar tentang penghentian pemeriksaan tersebut melalui faksimile;

- Sesuai surat pengantar tentang penghentian pemeriksaan, Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi/Kepala Seksi PPH Badan/Kepala Seksi PPH Orang Pribadi terkait pada KPP Domisili membuat Surat Ucapan Terima Kasih dan Penghentian Pemeriksaan;
- Kepala KPP Domisili menandatangani dan menyampaikan Surat Ucapan Terima Kasih dan Penghentian Pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang bersangkutan;
- Tim Pemeriksaan Pajak KPP lokasi mengembalikan buku, catatan dan dokumen yang dipinjam kepada Wajib Pajak paling lama 7 (tujuh) hari sejak tanggal Laporan Penghentian Pemeriksaan Dalam Rangka *Sunset Policy*.

Bagan Penghentian Pemeriksaan pada Kantor Pelayanan Pajak Lokasi



e. Dalam hal pemeriksaan yang dilaksanakan oleh KPP Lokasi dilanjutkan karena memenuhi kriteria sebagaimana dimaksud dalam angka IV huruf A angka 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, dengan memperhatikan kebijakan Pemeriksaan Bukti Permulaan :

- Tim Pemeriksa Pajak KPP Lokasi membuat nota dinas usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Kepala KPP Lokasi;
- Dalam hal usulan Pemeriksaan Bukti Pemeriksaan disetujui oleh Kepala KPP Lokasi, langkah selanjutnya dibuat surat dan dikirim ke Kantor Wilayah atasannya . Sebaliknya dalam hal tidak disetujui, maka pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan;
- Dalam hal Usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan dari Kepala KPP Lokasi disetujui, Kepala Kantor Wilayah atasannya memerintahkan agar pemeriksaan dihentikan dan diterbitkan instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan memperhatikan kebijakan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Sebaliknya apabila tidak disetujui, pemeriksaan dihentikan dengan prosedur penghentian pemeriksaan.

f. Dalam hal pemeriksaan yang dilaksanakan oleh KPP Lokasi dilanjutkan karena memenuhi kriteria SPT yang diperiksa menyatakan lebih bayar, kepada KPP lokasi memberitahukan hal tersebut kepada Kepala Domisili dengan memperhatikan jangka waktu penyampaian Surat Ucapan Terima kasih yaitu paling lama 1(satu) bulan.

Atas penghentian pemeriksaan ini masih dapat diperiksa kembali atau ditindak lanjuti dengan pemeriksaan bukti permulaan setelah tanggal 31 Maret 2009 apabila terdapat data atau informasi lain yang menunjukkan bahwa SPT Tahunan PPh yang disampaikan Wajib Pajak dalam rangka *Sunset Policy* ternyata tidak benar.

3.3.8 Strategi Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Direktorat Jenderal Pajak telah menentukan strategi Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 diantaranya :

1. Pengeluarkan Pengumuman Direktur Jenderal Pajak Nomor : Peng-01/PJ/2008 tanggal 30 Juni 2008 tentang Fasilitas Penghapusan Sanksi Pajak (*Sunset Policy* 2008)
2. Menentukan sasaran Wajib Pajak yang dituju dalam Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sesuai Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor : S-S-162/PJ/2008 tanggal 4 Juli 2008 tentang Sasaran Wajib Pajak dan Target Pertambahan Penerimaan Pajak dan Jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi Program *Sunset Policy*, adalah sebagai berikut :
 - a. Sasaran Umum yaitu seluruh masyarakat yang berada di wilayah Indonesia.
 - b. Sasaran Khusus yaitu 200 Wajib Pajak terbesar penentu penerimaan di setiap Kantor Pelayanan Pajak dan seluruh Wajib Pajak di Kantor Wilayah Wajib Pajak Besar serta kelompok Wajib Pajak lainnya yang dapat terdiri dari :
 - 1) Sektor-sektor tertentu yang telah diidentifikasi dan dimintakan dibuat profilnya meliputi perkebunan kelapa sawit, pertambangan batubara, konstruksi dan *real estate*;
 - 2) Sektor potensial lainnya yang teridentifikasi oleh Kantor Pusat, yaitu *retailer, pulp and paper*, perkebunan karet, dan perkebunan kakao;
 - 3) Wajib Pajak Orang Pribadi yang meliputi pemilik rumah mewah, pemilik unit apartemen, pemilik unit kondominium, pengacara, akuntan, dokter, notaris, dan tenaga profesional lainnya, pekerja seni komersial, pemilik mobil mewah, pemilik kapal pesiar, pemilik pesawat terbang pribadi, pemilik helikopter pribadi, anggota legislatif dan eksekutif

serta Orang Pribadi potensial lainnya di wilayah kerja masing-masing Kantor Pelayanan Pajak.

3. Kampanye *Sunset Policy* dilakukan sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-56/PJ/2008 tanggal 23 September 2008 tentang kampanye *Sunset Policy* dengan langkah-langkah sebagai berikut :
 - a. Mengirimkan surat kepada seluruh masyarakat/Wajib Pajak untuk mengingatkan kembali (*remending*) agar memanfaatkan *Sunset Policy*.
 - b. Melaksanakan kampanye *Sunset Policy* lebih gencar lagi sesuai dengan kondisi daerah masing-masing.
 - c. Menginventarisasi seluruh pertanyaan yang disampaikan masyarakat/Wajib Pajak dan menjawab serta menjelaskan sehingga dipahami oleh masyarakat/Wajib Pajak dengan menggunakan referensi pada *booklet* dan *talking paper*.
 - d. Mengingatkan dan mengawasi seluruh petugas agar ikut mensukseskan *Sunset Policy* dengan sepenuh hati melayani Wajib Pajak agar memanfaatkan *Sunset Policy* sesuai kebijakan yang telah ditetapkan dan tidak membuat judgment/keputusan sendiri-sendiri yang dapat menyulitkan pelaksanaan.
 - e. Untuk tidak menolak Wajib Pajak yang memanfaatkan *Sunset Policy* tanpa berkonsultasi dahulu dengan atasan langsung minimal Kepala Kantor.
 - f. Memberikan diseminasi secara berkesinambungan kepada seluruh pegawai di kantor-kantor operasional, terutama kepada petugas *Account Representative*, fungsional pemeriksa, petugas pelayanan dan penyuuluh, guna memberikan pemahaman yang lebih mendalam dan seragam atas pertanyaan-pertanyaan mengenai *Sunset Policy*.
 - g. Menginformasikan kepada masyarakat dan Wajib Pajak untuk segera, menghubungi Kring Pajak 500-200 atau nomor telepon masing-masing unit-unit kantor dalam rangka pelayanan *Sunset Policy*.

Rangkaian strategi dan sasaran ini diharapkan untuk menarik masyarakat (Wajib Pajak) untuk memanfaatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

BAB 4

DAMPAK PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI PASAL 37A UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TERHADAP KEPASTIAN HUKUM WAJIB PAJAK

Sistem pemungutan pajak berdasarkan "*Self Assessment*" diberlakukan di Indonesia sejak 1 Januari 1984, menggantikan sistem pemungutan pajak berdasarkan "*Official Assessment*". Sistem *Self Assessment* sangat berbeda dengan sistem *Official Assessment*. Dalam sistem *Official Assessment*, wewenang pemungutan pajak ada pada fiskus, fiskus yang menentukan besarnya utang pajak orang pribadi maupun badan dengan mengeluarkan surat ketetapan pajak, yang merupakan bukti timbulnya suatu utang pajak. Wajib Pajak bersifat pasif dan menunggu ketetapan fiskus mengenai utang pajaknya.¹ Sedangkan dalam sistem *Self Assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh oleh Negara, jadi Wajib pajak bersifat aktif, untuk mendaftarkan diri memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak, menghitung/memperhitungkan, membayar/menyetor dan melaporkan pajak yang seharusnya terutang.

Dalam sistem pemungutan pajak berdasarkan *Self Assessment* menurut penulis diperlukan kesadaran Wajib Pajak terhadap kepedulian Wajib Pajak tentang pajak. Dan untuk timbulnya suatu kesadaran atau kepedulian masyarakat sangat dipengaruhi oleh pengetahuan masyarakat tentang pajak dan fungsi/manfaat pajak. Pengetahuan masyarakat Indonesia tentang pajak dan manfaat pajak sangat terbatas. Hal ini terlihat di lapangan, dari beberapa pertanyaan yang sering diajukan para peserta pada saat penyuluhan diantaranya sebagai berikut :

1. Di negara kita termasuk negara berkembang dan banyak rakyat yang miskin, mengapa pemerintah masih mengenakan pajak pada masyarakat ?²

¹ Rinsky K. Judisseno, *Pajak & Strategi Bisnis, Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, (Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005), hal. 24

² Disampaikan oleh seorang mahasiswa dari Fakultas Ekonomi Universitas Swasta di Jakarta Selatan, Seminar Perpajakan tentang Undang-Undang Nomor 28 tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tanggal 15 Mei 2008. Dan atas pertanyaan tersebut dapat dijelaskan bahwa pemerintah dalam menjalankan fungsinya sebagai penyelenggara negara membutuhkan dana, ada beberapa alternatif-alternatif untuk pembiayaan Negara antara lain : (i) cetak uang (*printing money*); (ii) pinjaman luar negeri (*borrowing abroad*); (iii)

2. Mengapa kami (guru) masih perlu mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), bukankah gaji guru sudah dipotong oleh bendahara sekolah ?³
3. Apa fungsi pajak bagi masyarakat ? Apa manfaat pajak bagi masyarakat ?⁴

Dan masih banyak lagi pertanyaan-pertanyaan yang mendasar yang menjadi ganjalan bagi masyarakat untuk menjalankan kewajiban perpajakan menurut ketentuan peraturan perpajakan.

Menurut Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, faktor-faktor yang berperan penting dalam mempengaruhi dan menentukan optimalisasi pemasukan dana ke kas Negara melalui pemungutan pajak kepada warga Negara antara lain :⁵

1. Kejelasan dan kepastian peraturan perundang-undangan perpajakan.

Undang undang yang jelas, sederhana, mudah dimengerti akan memberi penafsiran yang sama bagi wajib pajak dan fiskus. Tidak ada salah interpretasi akan menimbulkan motivasi pemenuhan kewajiban perpajakan sebagaimana mestinya. Kesadaran dan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan akan terbentuk dengan peraturan yang tidak berbelit-belit, prosedur yang tidak rumit, dengan formulir yang mudah diengerti pengisiannya, serta lokasi kantor penerima pajak yang mudah dicapai akan mengurangi beban pajak bagi wajib pajak.

penjaman dalam negeri (*borrowing domestically*); misalkan dengan menerbitkan obligasi pemerintah: (iv) menjual cadangan devisa (*Running down foreign exchange reserves*). Semua alternative tersebut ada resiko yang ditanggung oleh Negara, sedangkan dengan batas-batas tertentu, pemungutan pajak dapat berperan menjadi salah satu alternative penting sebagai sumber dana pemerintah dalam penyelenggaraan Negara.

³ Pertanyaan seperti ini seringkali disampaikan di beberapa Sosialisasi (erjajakan ke Generasi Muda dan Guru-guru di Sekolah Menengah Kejuruan Negeri di Jakarta Selatan di tahun 2007 -2008. Atas pertanyaan ini dapat dijelaskan bahwa memang benar guru-guru telah dipotong pajak oleh masing-masing bendaharawan, akan tetapi bila ditinjau dari ketentuan Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 Pasal 2 ayat (1) bahwa setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi syarat subyektif dan obyektif wajib mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak. Disamping itu dengan kepemilikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) diharapkan guru-guru berperan aktif untuk ikut melakukan pengawasan tidak langsung dalam hal penyetoran pajak yang telah dipotong oleh bendaharawan ke Negara melalui perminataan bukti potong PPh Pasal 21.

⁴ Disampaikan oleh siswa-siswa Sekolah Menengah Atas di Jakarta Selatan di tahun 2007 -2008 Atas pertanyaan ini dapat dijelaskan secara singkat bahwa fungsi pajak meliputi fungsi budgetair dalam arti negara mempunyai tugas-tugas rutin dan dalam rangka melaksanakan pembangunan nasional yang membutuhkan biaya . Dana pembiayaan ini berasal dari penerimaan pajak, sedangkan fungsi regulerend yaitu fungsi mengatur yang merupakan alat kebijakan pemerintah untuk mencapai tujuan tertentu. Sebagai contoh untuk melindungi produksi dalam negeri maka pemerintah mengenakan pajak yang tinggi atas produk-produk dari luar yang akan diimpor ke Indonesia.

⁵ Sony dan Siti Kurnia rahayu, Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu, (Jakarta: Kencana Prenada media Group, 2006), hal.26 -29

2. Tingkat Intelektual Masyarakat

Dengan intelektual yang cukup baik, secara umum maka makin mudah bagi wajib pajak untuk memahami peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Wajib Pajak yang memiliki tingkat pendidikan yang cukup tentunya akan dapat melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik, misalkan menghitung pajak terutang atau mengisi Surat Pemberitahuan.

3. Kualitas petugas pajak (intelektual, ketrampilan, integritas, moral tinggi)

Kualitas petugas pajak sangat menentukan efektivitas undang-undang dan peraturan perpajakan yang berlaku. Petugas pajak harus mempunyai reputasi baik, memiliki intelektualitas tinggi, terlatih baik, digaji baik, dan bermoral tinggi. Dan petugas pajak harus berkompeten di bidangnya, sehingga dapat menggali objek-objek pajak yang menurut undang-undang harus dikenakan pajak, tidak bergitu saja mempercayai keterangan dan laporan keuangan wajib pajak.

4. Sistem administrasi perpajakan yang tepat

Administrasi perpajakan hendaklah merupakan prioritas tertinggi karena kemampuan pemerintah untuk menjalankan fungsinya secara efektif bergantung kepada jumlah uang yang dapat diperoleh melalui pemungutan pajak. Sistem administrasi memegang peranan yang penting. Kantor Pelayanan Pajak sebagai unit kunci strategis dalam organisasi pengadministrasian sebagai operating arms dari pemerintah harus memiliki sistem administrasi pajak yang tepat.

Menurut pendapat penulis disamping hal-hal yang disebutkan di atas, untuk menumbuhkan kesadaran masyarakat membayar pajak atau untuk mewujudkan Misi Direktorat Jenderal Pajak yaitu menghimpun dana dari masyarakat, perlu peran nyata semua pihak baik dari pihak legislatif, yudikatif, dan eksekutif dari pusat maupun daerah dengan menjalankan tugas dan fungsi yang benar dan tanggung jawab penuh terhadap segala tugas dan fungsinya masing-masing. Sehingga tidak ada pelayanan umum yang jelek, tidak ada korupsi, tidak ada jalan yang rusak dan lain sebagainya. Jadi pada intinya pajak benar-benar dipergunakan untuk kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat.

4.1 Latar Belakang Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Sistem perpajakan nasional yang berlaku dirancang dengan ciri-ciri khusus sebagai berikut (Fuad Bawazier dan M. Ali Kadir, Kebijakan dalam *Tax Reform 1994* dan *Tax Reform 1997*):⁶

1. Sederhana, bukan hanya dalam jumlah, jenis, struktur tariff dan system pemungutan pajak, namun yang lebih penting adalah mengupayakan agar kewajiban perpajakan atas setiap jenis obyek pajak (misalnya jenis-jenis penghasilan dalam hal Pajak Penghasilan) dapat dipenuhi baik oleh aparat maupun Wajib Pajak dengan cara yang mudah dan sederhana;
2. Mencerminkan azas pemerataan dalam pembebanannya dan adil dalam struktur tarifnya;
3. Memberikan kepastian hukum baik kepada Wajib Pajak maupun kepada aparat pajak;
4. Menutup peluang penyelundupan pajak dan penyalahgunaan wewenang;
5. Memberikan kepercayaan yang besar kepada Wajib Pajak dengan memberlakukan sistem *self assessment*;
6. Menunjang tercapainya sasaran pembangunan, dengan cara mendukung tercapainya sasaran kebijaksanaan ekonomi, khususnya melalui berbagai ketentuan Pajak Penghasilan (PPH) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Dalam kurun waktu tahun 1984 sampai dengan tahun 2008 hampir seperempat abad, kalau dilihat pada kenyataannya hingga saat ini, kesadaran masyarakat terhadap kewajiban perpajakan masih sangat rendah ini dapat terlihat dari :

1. Jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar.

Jumlah Wajib Pajak terdaftar tidak sebanding dengan jumlah penduduk yang berusia produktif, terlibat dalam tabel berikut ini :

⁶ Subiyantoro Heru dan Singgih Riphath, Kebijakan Fiskal, Jakarta, Penerbit Buku Kompas, Februari 2004, hal.190

Tabel I : Jumlah Penduduk yang bekerja menurut data Statistik Indonesia

Uraian	Tahun			
	2002	2003	2004	2005
Penduduk yang Bekerja (>15 th)	85.013.136	92.810.791	93.722.036	94.948.118
Kepala Keluarga	55.032.000	56.623.000	54.586.000	59.927.000

Sumber BPS 2002-2005

Tabel II : Jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan

Wajib Pajak	Tahun			
	2002	2003	2004	2005
OP	1.986.108	2.263.492	2.564.735	2.829.251
Badan	795.451	882.253	964.122	1.054.127

Sumber Direktorat Jenderal Pajak

Dan dalam tahun 2006 terdapat pertambahan jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi terdaftar 2.967.965 dan Wajib Pajak Badan 899.065 dan untuk tahun 2007 jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi terdaftar sebanyak 3.709.865 dan Wajib Pajak Badan sebanyak 1.036.217.

2. Kepatuhan perpajakan yang sangat rendah

Kepatuhan Perpajakan menurut Drs.Safri Nurmantu, MSi sebagai suatu keadaan dimana Wajib Pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya. Ada 2 (dua) macam kepatuhan yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material (Safri Nurmantu, 2003 : 148) yaitu sebagai berikut :⁷

- a. Kepatuhan Formal adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan.

Misalnya ketentuan tentang batas waktu penyampaian SPT Tahunan PPh sesuai Pasal 7 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan selambat-

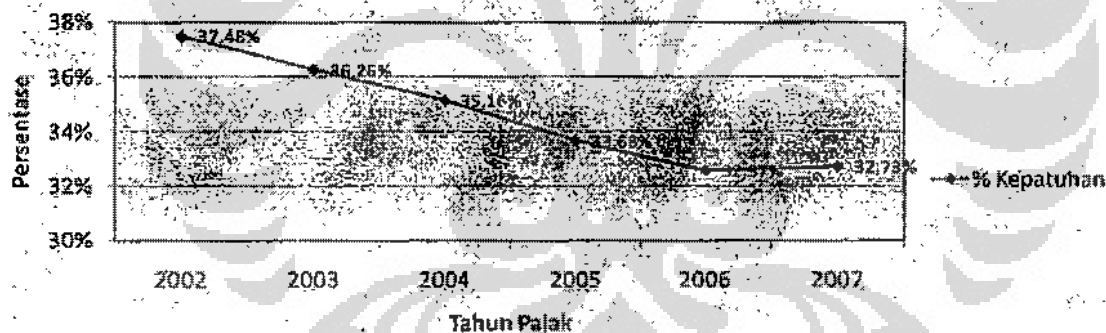
⁷ Nurmantu, Safri, Pengantar Perpajakan, (Jakarta, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005), hal. 148

lambatnya 3 bulan sesudah berakhir tahun pajak, yaitu pada tanggal 31 Maret. Jika Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh sebelum tanggal 31 Maret tersebut, maka dapat dikatakan bahwa Wajib Pajak tersebut telah memenuhi kepatuhan formal.

- b. Kepatuhan Material adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak secara substantif/hakekat memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Kepatuhan material dapat meliputi juga kepatuhan formal. Jadi Wajib Pajak yang memenuhi kepatuhan material dalam mengisi SPT Tahunan pajak Penghasilan, adalah Wajib pajak yang mengisi dengan jujur, baik dan benar SPT tersebut sesuai dengan ketentuan dalam Undang Undang PPh dan menyampaikan ke kantor pelayanan pajak sebelum batas waktunya.

Kalau didasarkan pada kepatuhan Formal Wajib Pajak dalam menyampaikan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun 2002 sampai dengan tahun 2007 adalah sangat rendah dibawah 50 %, yang tergambar dalam grafik di bawah ini.

Grafik I : Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Menyampaikan SPT Tahunan PPh



Sumber Direktorat Jenderal Pajak

Dan apabila dilihat dari kepatuhan material suatu keadaan dimana Wajib Pajak secara substantif memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan.

Jika diasumsikan bahwa setiap Wajib Pajak Orang Pribadi Terdaftar melakukan membayaran Pajak Penghasilan Orang Pribadi terutang dalam satu tahun pajak dapat digambarkan dalam tabel di bawah ini.

Tabel III : Perbandingan Realisasi Penerimaan PPh Orang Pribadi Pasal 25/29 dengan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar.

No.	URAIAN	Tahun Pajak		
		2005 (Rp)	2006 (Rp)	2007 (Rp)
1.	Realisasi PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi	1.694.477.869.020	1.854.373.522.490	1.636.458.905.578
2.	Jumlah WP OP	2.829.251	2.967.965	3.709.865
3.	Rata-Rata PPh Terutang/tahun/	698.914	624.796	441.110
4.	Angsuran PPh 25/WP OP	58.242	52.066	36.759

Jika diasumsikan setiap Wajib Pajak Orang Pribadi membayar Pajak Penghasilan yang terutang dalam tahun pajak 2007, maka hanya melakukan angsuran PPh Pasal 25 sebesar Rp. 36.759,00 dan kalau dihitung harian dengan asumsi 1(satu) bulan 30 hari maka angsuran PPh OP/hari hanya Rp. 1.225,30 yang lebih kecil dari biaya parkir mobil setiap kali parkir sebesar Rp 2.000,00. Jadi dapat ditarik suatu kesimpulan sementara bahwa Pajak Penghasilan Orang Pribadi pada tahun 2007 dimungkinkan belum dibayar oleh Wajib Pajak Orang Pribadi dengan keadaan yang sebenarnya.

Dengan melihat keadaan ini maka Pemerintah mengambil suatu Kebijakan tentang Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. dimana diharapkan dengan kebijakan ini Wajib Pajak dapat secara terbuka untuk melaporkan segala kewajiban perpajakannya, dan sesuai pada hasil Rapat Pimpinan Khusus Direktorat Jenderal Pajak tanggal 30 Juni 2008 tujuan dari Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Ketentuam Umum dan Tata Cara Perpajakan ini adalah untuk meningkatkan penerimaan pajak Tahun 2008 dan seterusnya, meningkatkan jumlah dan kepatuhan Wajib Pajak serta perbaikan system administrasi perpajakan.

4.2 Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 Merupakan Pengampunan Pajak Ringan (*Soft Tax Amnesty*)

Terhadap Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 Direktur Jenderal Pajak, Darmin Nasution mengungkapkan sebagai berikut :⁸

“ para pengusaha memang meminta pengampunan pajak Direktorat Jenderal Pajak belum bisa memenuhinya karena belum ada payung hukumnya, Kami rendah hati memberikan *Sunset Policy*, itu memang bukan *Tax Amnesty*”

Dan ungkapan bahwa Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 bukan merupakan *Tax Amnesty* diungkapkan Direktur Jenderal Pajak di setiap memberikan pengarahan kepada aparat pajak yang bertugas di lapangan juga dalam setiap sosialisasi kepada Wajib Pajak.

Menurut pendapat penulis bahwa Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 merupakan Pengampunan Pajak yang bersifat ringan (*Soft Tax Amnesty*).

Suatu kebijakan pengampunan pajak ada beberapa faktor yang harus dipertimbangkan yaitu (i) *eligibility* adalah wajib pajak yang mana yang berhak untuk berpartisipasi di dalam pengampunan pajak, (ii) *coverage* adalah jenis-jenis pajak yang termasuk program pengampunan pajak, (iii) *incentive* adalah cakupan utang pajak yang termasuk program pengampunan pajak adalah pokok pajak (*principal*), sanksi bunga (*interest*) dan atau sanksi denda (*penalty*), dan (iv) faktor *duration* adalah jangka waktunya pelaksanaan program pengampunan pajak, harus ada batasan waktunya.⁹

Apabila ditinjau Penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 ada beberapa faktor yang merupakan ciri “Pengampunan pajak” adalah sebagai berikut :

1. Wajib Pajak yang bisa memanfaatkan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 (*Eligibility*), adalah :

⁸ Sulit untuk terapkan Pengampunan Pajak, *Sunset Policy* bukan pengampunan pajak, Koran Tempo, Senin, 28 Juli 2008.

⁹ John Hutagaol, *Perpajakan Isu-Isu Kontemporer*, (Yogyakarta : Graha Ilmu: 2007); hal. 32

- a) Wajib Pajak Baru yaitu Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar pada 2008 dan melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan tahun pajak 2007 dan tahun-tahun pajak sebelumnya ;
 - b) Wajib Pajak Lama yaitu Wajib Pajak Orang Pribadi atau Badan yang telah terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan melaporkan atau melakukan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan atau Pembetulan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan tahun 2006 dan tahun – tahun pajak sebelumnya.
3. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008 tanggal 29 April 2008 tentang Tata Cara Penyampaian atau Pembetulan SPT dan Persyaratan Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Penghapusan Sanksi Administrasi Dalam Rangka Penerapan Pasal 37A UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, dalam Pasal 2 dan Pasal 6 yaitu mengenai pajak yang mendapatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi (*Coverage*) adalah :
- a. Pajak Penghasilan Pasal 29;

Merupakan kekurangan pajak penghasilan yang terutang dalam suatu tahun pajak yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak sebelum Surat Pemberitahuan disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak.. Setelah berakhirnya suatu tahun pajak, Wajib Pajak menghitung dan memperhitungkan besarnya Pajak Penghasilan yang terutang dengan memperhitungkan (dikurangi) jumlah kredit pajak yang berupa :

 - pemotongan pajak atas penghasilan dari penghasilan berupa gaji, honor, upah, dan lain sebagainya seperti diatur dalam Pasal 21;
 - pemotongan pajak atas penghasilan dari usaha sebagaimana diatur dalam Pasal 22;
 - pemotongan pajak atas penghasilan berupa bunga, deviden, royalti sewa dan imbalan lainnya yang diatur dalam Pasal 23;
 - pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri yang diatur dalam Pasal 24;

- pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak sendiri sesuai pasal 25 atau yang disebut angsuran Pasal 25;

Apabila terdapat kekurangan pembayaran maka Wajib Pajak wajib membayarkan kekurangan pajak penghasilan tersebut.

b. Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (2), dan/atau

Atas penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan tabungan lainnya, penghasilan dan transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dan pengalihan harta berupa tanah dan atau bangunan serta penghasilan tertentu lainnya.

c. Pajak Penghasilan Pasal 15.

Merupakan Pajak Penghasilan dari Wajib Pajak yang penghitungannya menggunakan Norma Penghitungan., yaitu bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang penghasilannya kurang dari Rp1.800.000.000.00 (satu milyar delapan ratus juta rupiah) boleh menggunakan penghitungan Penghasilan Netto dengan menggunakan Norma Penghitungan.

4. Fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi pasal 37A Undang Undang Nomo 28 Tahun 2007 adalah sanksi administrasi yaitu :

a. Untuk Wajib Pajak Baru (WP Orang Pribadi) yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi :

- Sanksi Administrasi berupa bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar sesuai yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2b) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

b. Untuk Wajib Pajak Lama (WP OP atau WP Badan) yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi ::

- Sanksi Administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak, yang diatur dalam Pasla 8 ayat (2) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.
- Sanksi kenaikan sebesar 50% sebagaimana diatur dalam pasal 8 ayat (5) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

5. Jangka waktu (*duration*) pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 sangat terbatas 1 (satu) tahun adalah 1 Januari 2008 sampai dengan tanggal 31 Desember 2008.

Dan apabila ditinjau dari jenis pengampunan pajak, Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 adalah pokok pajak tetap dibayar dan mengampuni sanksi administrasi berupa bunga dan denda kenaikan atau disebut Pengampunan Pajak Ringan atau *Soft Tax Amnesty*.

Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 yang hanya memberikan penghapusan sanksi administrasi, sedang pokok pajaknya tetap harus dilunasi. Menurut Widi Pramono (*Account Representative* KPP PMA Empat) dengan *Sunset Policy* sanksi pidana fiskalnya juga gugur dengan dilunasi pokok utang pajak yang belum dilaporkan atau belum dibayarkan untuk tahun-tahun pajak yang mendapat fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 menurut pendapat penulis untuk sanksi pidana fiskal tetap ada apabila Wajib Pajak telah memungut/memotong pajak dari pihak lain dan tidak menyetorkan ke Kas Negara berarti Wajib Pajak yang bersangkutan melakukan tindak pidana penggelapan pajak sesuai dengan Pasal 39 ayat (1) huruf (i) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007. Dalam Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007, tarif Pajak Penghasilan tetap menggunakan tarif umum tidak menggunakan tarif khusus yang biasanya lebih rendah dari tarif yang berlaku.

Untuk memudah membedakan antara *Sunset Policy* dengan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) adalah sebagai berikut :¹⁰

No.	Uraian	Tax Amesty (Umumnya)	<i>Sunset Policy</i>
1.	Penghapusan sanksi administrasi	Ada/digunakan	Ada/digunakan
2.	Pemberian batas waktu tertentu	Ada/digunakan	Ada/digunakan
3.	Pembebasan tuntutan pidana fiskal	Ada/digunakan	Tidak digunakan
4.	Tarif Pajak Khusus	Ada/digunakan	Tidak digunakan
5.	Pembebasan dari tuntutan pidana umum	Ada/digunakan	Tidak Digunakan

Catatan untuk nomor 3 penulis berpendapat dalam hal Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 untuk sanksi pidana fiskal tetap ada

¹⁰ Widi Pramono, Antara Tax Amnesty dan Sunset Policy, Majalah Berita Pajak, Vol. XI No. 1613 tanggal 15 Juni 2008, hal. 29.

sesuai dengan Pasal 39 ayat (1) huruf (i) dan Sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 angka IV huruf A angka 2.

Dengan demikian menurut pendapat penulis dan dapat disimpulkan bahwa Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 melihat ciri dan jenisnya merupakan Pengampunan Pajak Ringan atau *Soft Tax Amneaty*.

4.3. Langkah-Langkah Persiapan Direktorat Jenderal Pajak Diberlakukannya Pasal 37A Undang Undang Nomo 28 tahun 2007

Menurut Prof Dr. Gunadi, Guru Besar Perpajakan Universitas Indonesia “Reformasi perpajakan (tax reform) yang baik sangat penting dalam membangun pondasi perpajakan nasional yang efektif, sebat, efisien serta kokoh”. Alex Radian (1980) menyatakan reformasi perpajakan pada dasarnya merupakan perbaikan (improvement) menuju keadaan perpajakan yang lebih baik. Reformasi menuntut perubahan menuju paradigma baru yang dianggap ideal, karena adanya perubahan kehidupan di segala bidang termasuk politik, ekonomi, dan social. Dalam hal ini, reformasi perpajakan sebagai bagian dari kebijakan public sebetulnya paling kurang meliputi dua aspek (1) formulasi kebijakan publik dalam bentuk peraturan, dan (2) pelaksanaan dari peraturan itu sendiri.¹¹

Direktorat Jenderal Pajak telah melakukan beberapakali reformasi di bidang perpajakan, dan terakhir dilakukan pada tahun 2002. dengan Reformasi Birokrasi yang meliputi :

1. Modernisasi Administrasi Perpajakan yang dilakukan pada dasarnya meliputi :¹²
 - a. Restrukturisasi Organisasi, penataan organisasi Direktorat Jenderal Pajak disesuaikan dengan kebutuhan masyarakat, perkembangan kebijakan keuangan negara, kebijakan perekonomian, dan perkembangan administrasi publik. Pembenaahan dan pembangunan kelembagaan yang terarah sesuai Visi dan Misi Direktorat Jenderal Pajak dan pro publik diharapkan memberikan dukungan dan pedoman bagi pelaksanaan pembangunan masyarakat dan negra yang lebih adil dan rasional. Adapun konsep yang ada meliputi :

¹¹ Gunadi, Kata Sambutan dalam buku karangan Liberty Pandiangan, Modernasi & Reformasi Pelayanan Perpajakan, Berdasarkan Undang Undang Terbaru, (Jakarta : PT. Elex MediaKomputindo Kelompok Gramedia, 2008)

¹² Idem, hal. 7

- struktur organisasi berbasis fungsi terkait dengan perpajakan yang diharapkan mampu menciptakan struktur organisasi yang dapat menghasilkan kebijakan berkaulitas dan dapat memberikan pelayanan terbaik kepada Wajib Pajak dan masyarakat pada umumnya;
 - dilakukan pemisahan antara fungsi pelayanan, fungsi pengawasan (*law enforcement*) dan fungsi pendukung (*supporting*)
 - adanya segmentasi Wajib Pajak (*level operasional*) yang dikelola Kantor pelayanan Pajak, yaitu adanya Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar, Kantor Pelayanan Pajak Madya dan Kantor Pelayanan Pajak Pratama;
 - adanya "*internal audit*" dan "*change program*" yaitu direktorat yang khusus menangani dan mengelola transformasi perpajakan ;
 - lebih efisien dan "*customer oriented*".
- b. Penyempurnaan proses bisnis di Departemen Keuangan khususnya di Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diarahkan untuk menghasikan proses bisnis yang akurat, dan transparan, serta mempunyai kinerja cepat dan ringkas. Untuk itu disusunlah "*System Operating Prosedur*" yang rinci dan dapat menggambarkan jenis keluaran pekerjaan secara komprehensif, melakukan analisis, melakukan analisis dan evaluasi jabatan untuk memperoleh gambaran secara rinci mengenai tugas yang dilakukan oleh setiap jabatan, serta melakukan analisis beban kerja untuk diperoleh informasi mengenai waktu dan jumlah pegawai yang dibutuhkan untuk melaksanakan suatu tugas. Dengan demikian diharapkan dapat memberikan pelayanan prima kepada masyarakat yaitu suatu layanan yang pasti dan terukur dalam hal penyelesaian persyaratan administrasi yang harus dipenuhi dan biaya yang dibutuhkan. Penyempurnaan proses bisnis ini dilakukan dengan konsep :
- berbasis teknologi komunikasi dan informasi;
 - efisien dan berbasis "*customer oriented*",
 - sederhana dan mudah dimengerti, dan
 - adanya *built-in control*.

- c. Penyempurnaan sistem manajemen Sumber Daya Manusia (SDM) yang berbasis kompetensi dan kinerja.

Perbaiki mekanisme kerja dan desain struktur organisasi untuk mengoptimalkan fungsi berupa (i) perencanaan sumber daya manusia (SDM) dan rekrutmen, (ii) pembangunan pola mutasi, (iii) pembangunan *system assessment center*, (iv) pembangunan system informasi kepegawaian yang terintegrasi, (v) peningkatan akuntabilitas dan (vi) peningkatan koordinasi dan kolaborasi dengan unit Pembina kepegawaian dan unit teknis terkait.¹³

Prinsip peningkatan manajemen Sumber Daya Manusia meliputi peningkatan kualitas, penempatan Sumber Daya Manusia yang kompeten pada tempat dan waktu yang sesuai, system pola karir yang jelas dan terukur, pengelolaan, pengelolaan Sumber Daya Manusia (SDM) berbasis kompetensi, serta keakuratan dan penyajian informasi Sumber Daya Manusia (SDM) sesuai kebutuhan manajemen. Program peningkatan manajemen Sumber Daya Manusia (SDM) terdiri dari penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan berbasis kompetensi, peningkatan disiplin, pembangunan *assessment center*, penyusunan pola mutasi, dan pengintegrasian Sistem Informasi Pegawai (SIPEG).¹⁴

- d. Penerapan Kode Etik Pegawai sebagai pelaksanaan "*Good Governance*"

Kode Etik Pegawai Direktorat Jenderal Pajak adalah pedoman sikap, tingkah laku, dan perbuatan yang mengikat pegawai Direktorat Jenderal Pajak dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya serta dalam pergaulan hidup sehari-hari. Dengan kode etik seluruh jajaran Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dituntut untuk mengetahui, memahami, menghayati, dan melaksanakan tugas sesuai prinsip-prinsip tata pemerintahan yang baik (*good governance*).

Dalam pelaksanaan tugasnya, pegawai Direktorat Jenderal Pajak (DJP) seringkali dihadapkan pada situasi yang menimbulkan pertentangan kepentingan (*conflict of interest*) dan situasi yang dilematis. Dalam situasi

¹³ Departemen Keuangan Republik Indonesia, Profil Reformasi Birokrasi Departemen Keuangan, 2008, hal. 37

¹⁴ Ibid

demikian diperlukan Kode Etik sebagai pedoman bagi pegawai untuk menentukan sikap yang seharusnya-paling layak- diambil. Dan dengan diberlakukannya Kode Etik ini untuk meningkatkan citra Direktorat Jenderal Pajak di mata masyarakat terutama untuk mendukung visi dan misi Direktorat Jenderal Pajak.

e. Pelayanan dan Penegakan Hukum (*Law Enforcement*)

Menurut Direktur Jenderal Pajak, Darmin Nasution, salah satu tujuan pokok modernisasi administrasi perpajakan untuk meningkatkan kualitas pelayanan kepada Wajib Pajak dan seluruh stakeholder perpajakan. Pelayanan adalah sentra dan indikator utama untuk membangun citra Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sehingga kualitas pelayanan harus terus menerus ditingkatkan dalam rangka mewujudkan harapan dan membangun kepercayaan Wajib Pajak dan seluruh *stakeholder* perpajakan terhadap Direktorat Jenderal Pajak.¹⁵ Dan berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-45/PJ/2007 tanggal 5 Oktober 2007 tentang Pelayanan Prima disusunlah Buku Panduan Pelayanan Prima Direktorat Jenderal Pajak yang berisi tentang standar pelayanan, ketentuan petugas di Tempat Pelayanan Terpadu (TPT), petugas pendukung, waktu pelayanan, etika pelayanan, etika bertelepon, etika berbusana dan lain sebagainya. Sedangkan fungsi penegakan hukum (*law enforcement*) Direktorat Jenderal Pajak dilakukan dengan pengawasan terhadap segala kewajiban perpajakan Wajib Pajak melalui pengumpulan data, himbauan, teguran, penelitian, pemeriksaan dan penyidikan.

2. Reformasi Kebijakan Perpajakan

Dengan melakukan amandemen Undang-Undang Perpajakan yang bersifat "*Taxpayer Friendly*" karena lebih memberikan rasa keadilan, kesederhanaan, kepastian hukum dan netralitas kepada Wajib Pajak. Adapun Undang Undang yang telah dilakukan amandemen adalah :

¹⁵ Darmin Nasution, Kata Pengantar dalam Buku Panduan Pelayanan Prima (Jakarta ; Direktorat Jenderal Pajak, 2008), hal. 1

a. Undang Undang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 dengan memberikan perubahan yang sangat mendasar seperti :

- Menyeimbangkan hak dan kewajiban antara wajib pajak dan petugas pajak.

Dalam Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang Perubahan kedua Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, hanya mengatur tentang kewajiban petugas pajak yang melakukan kelalaian atau dengan sengaja menghitung/menetapkan pajak tidak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan akan menimbulkan kerugian bagi negara dikenakan sanksi (Pasal 36A, 36B,) tetapi dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 di dalam Pasal 36A mengatur beberapa hal tentang pegawai pajak yaitu :

- a. Apabila melakukan kelalaian/sengaja menghitung dan menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan akan dikenakan sanksi;
- b. Dalam melaksanakan tugasnya dengan sengaja bertindak bertindak diluar kewenangannya dapat diadukan ke unit internal Departemen Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi dan apabila terbukti akan dikenakan sanksi sesuai peraturan perundang-undangan;
- c. Apabila pegawai pajak melakukan pemerasan dan pengancaman dalam pelaksanaan tugas untuk keuntungan diri sendiri secara melawan hukum diancam dengan pidana;
- d. Pegawai pajak yang melakukan tugasnya menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang untuk memberikan sesuatu untuk membayar atau menerima pembayaran atau mengejakan sesuatu diancam pidana sebagaimana dimaksud Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Perubahannya;

e. Pegawai pajak wajib mentaati kode etik pegawai dan pengawasannya dilakukan oleh Komite Kode Etik.

- Menerapkan Penghapusan Sanksi Administrasi dalam Pasal 37A
Ketentuan penghapusan sanksi administrasi ini hanya ada dan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan berlakunya hanya di tahun 2008.
- Memperbaiki mekanisme keberatan dan banding.

Dalam Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang Perubahan kedua dari Undang-Undang Nomor 6 tahun 1985 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tentang keberatan dalam Pasal 25 ayat (7) mengatur bahwa keberatan tidak menunda tindakan penagihan, tetap harus membayar hutang pajak tersebut, sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 bahwa dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan :

- a. Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang disetujui Wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan;
- b. jangka waktu pelunasan tertanggung sampai dengan 1(satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan

Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding dalam ketentuan lama bahwa pengajuan banding tidak menunda membayaran pajak dan penagihan pajak, sedangkan dalam undang-undang baru diatur sebagai berikut :

- Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding jangka waktu pelunasan pajak tertanggung sampai dengan 1(satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding;
- Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan tidak termasuk sebagai hutang pajak;
- Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan;

- Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.
- b. Undang-Undang Pajak Penghasilan yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 yang meliputi :

- Meningkatkan daya saing melalui penurunan tarif pajak.
Menurut Undnag-Undang Nomor 17 Tahun 2002 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut, tarif untuk Wajib Pajak Orang Pribadi adalah sebagai berikut :

Uraian	Lapisan Penghasilan	Tarif
Tarif untuk Wajib Pajak Orang Pribadi	a. sampai dengan Rp.25juta	5%
	b. diatas Rp.25 juta s.d Rp.50 juta	10 %
	c. di atas Rp.50 juta s.d Rp. 100 juta	15 %
	d. di atas Rp. 100 juta s.d Rp. 200 juta	25 %
	e. di atas Rp. 200 juta	35 %

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomo 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, tarif untuk Wajib Pajak Orang Pribadi adalah sebagai berikut :

Uraian	Lapisan Penghasilan	Tarif
Tarif untuk Wajib Pajak Orang Pribadi	a. sampai dengan Rp. 50 juta	5 %
	b. di atas Rp. 50 juta s.d Rp. 250 juta	15 %
	c. di atas Rp. 250 juta s.d Rp. 500 juta	25 %
	d. di atas Rp. 500 juta	30 %

- Penerapan tarif tunggal
Menurut Undnag-Undang Nomor 17 Tahun 2002 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut, tarif untuk Wajib Pajak Badan adalah sebagai berikut :

Uraian	Lapisan Penghasilan	Tarif
Tarif untuk Wajib Pajak Badan	a. sampai dengan Rp. 50 juta	10 %
	b. di atas Rp. 50 juta s.d Rp. 100 juta	15 %
	c. di atas Rp. 100 juta	30 %

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomo 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, tarif untuk Wajib Pajak Badan adalah sebagai berikut :

- a. Tarif Tunggal diturunkan menjadi 28% pada tahun 2009 dan akan menjadi sebesar 25% pada tahun 2010.
 - b. Untuk Wajib Pajak badan Masuk Bursa diberikan tarif 5% lebih rendah dari tarif yang berlaku.
- Perluasan biaya yang bisa dikurangkan;
Atas sumbangan yang boleh dibiayakan adlah sebagai berikut :
 1. Sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana nasional (Pasal 6 ayat (1) huruf i)
 2. Sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia (Pasal 6 ayat (1) huruf j)
 3. Biaya pembangunan infrastruktur social (Pasal 6 ayat (1) huruf k)
 4. Sumbangan fasilitas pendidikan (Pasal 6 ayat (1) huruf l)
 5. Sumbangan dalam bidang olah raga (Pasal 6 ayat (1) huruf m)
 - Penghasilan Tidak Kena Pajak dinaikkan;

Menurut Undnag-Undang Nomor 17 Tahun 2002 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah besar Penghasilan Tidak Kena Pajak sebagai berikut :

No	Uraian	Besarnya PTKP
1	Untuk diri Wajib Pajak Sendiri	Rp13.200.0000
2	Untuk Status kawin	Rp1.200.000
3	Untuk Istri yang bekerja	Rp13.200.000
4	Untuk setiap tanggungan (maksimal 3 orang)	Rp1.200.000

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomo 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Penghasilan Tidak Kena Pajak menjadi :

No	Uraian	Besarnya PTKP
1	Untuk diri Wajib Pajak Sendiri	Rp15.840.0000
2	Untuk Status kawin	Rp1.320.000
3	Untuk Istri yang bekerja	Rp15.8400.000
4	Untuk setiap tanggungan (maksimal 3 orang)	Rp1.320.000

- Penghapusan Fiskal Luar Negeri;

Fiskal Luar Negeri pada saat ini sebesar Rp1.000 000 melalui udara dan Rp500.000,00 melalui laut/orang dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 ketentuan fiskal luar negeri adalah sebagai berikut :

1. Untuk tahun 2009 bagi Wajib Pajak yang sudah memiliki Nomor Pokok wajib Pajak (NPWP) dibebaskan dari pembayaran fiskal luar negeri sepanjang dapat menunjukkan kartu NPWP pribadi atau kartu NPWP milik orang tua bagi anak dibawah usia 18 tahun atau Kartu NWP milik suami bagi istri yang akan berangkat ke luar negeridibuktikan dengan Kartu Keluarga;
2. Tahun 2011 kewajiban pembayaran fiskal luar negeri ini akan dihapuskan.

- Tarif yang lebih tinggi bagi yang belum memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

Dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, bagi Wajib Pajak yang belum memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) akan dipotong Pajak Penghasilan

- Pasal 21 dikenakan lebih tinggi 20% dari tarif normal.
- Pasl 22 dan Pasal 23 dikenakan lebih tinggi 100% dari tariff normal.

c. Undang Undang Pajak Pertambahan Nilai masih dalam pembahasan di Dewan Perwakilan Rakyat dimana reformasi Undang Undang Pertambahan

Nilai untuk meningkatkan netralisasi dampak PPN terhadap dunia usaha antara lain penyederhanaan, pengecualian Pajak Pertambahan Nilai transaksi merger, transaksi berbasis syariah, tarif 0% (nol persen) untuk ekspor Jasa Kena Pajak, tax refund pembelian barang oleh turis asing.

3. Intensifikasi Pajak dan Ekstensifikasi Wajib Pajak

Berdasarkan Surat Rdaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE- 06/PJ.9/2001 tanggal 11 Juli 2001 tentang pelaksanaan Ekstensifikasi Wajib Pajak dan Intensifikasi Pajak.

- a. Intensifikasi pajak adalah kegiatan optimalisasi penggalan penerimaan pajak terhadap objek serta subyek pajak yang telah tercatat atau terdaftar dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak Dalam reformasi perpajakan strategi intensifikasi pajak dilakukan dengan: penyempurnaan basis data, Optimalisasi Data Perpajakan (OPDP), *Non filer* (Wajib Pajak tidak lapor tetapi terdapat data di Direktorat Jenderal Pajak), Mapping, *Profiling* dan *benchmarking*, penegakan hukum.
- b. Ekstensifikasi Wajib Pajak adalah kegiatan yang berkaitan dengan penambahan jumlah wajib pajak terdaftar dan perluasan obyek pajak dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak. Dalam reformasi perpajakan strategi ekstensifikasi meliputi : properti (*property base*), karyawan (melalui pemberi kerja/Bendaharawan Pemerintah), Profesi (*Profesional base*) Sistem Integrasi Geografis (SIG).

Dengan langkah-langkah tersebut di atas Direktorat Jenderal Pajak berusaha merubah paradigma lama menjadi paradigma baru yaitu memberikan citra yang baik yaitu dapat dipercaya oleh masyarakat Wajib Pajak dan lebih bersifat terbuka. Dengan ini semua diharapkan Wajib Pajak juga melakukan hal yang serupa terbuka kepada Direktorat Jenderal Pajak terhadap seluruh kewajiban perpajakannya dengan melaporkan seluruh penghasilan (*omzet*), harta yang dimiliki dan segala kewajiban Wajib Pajak.

4.4. Faktor Diterbitkannya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomo 28 tahun 2007

Dalam sistem pemungutan pajak berdasarkan *Self Assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh oleh negara, untuk mendaftarkan diri memperoleh Nomor

Pokok Wajib Pajak (NPWP), menghitung/memperhitungkan, membayar/menyetor dan melaporkan pajak yang seharusnya terutang, jadi Wajib Pajak bersifat aktif dalam melakukan seluruh kewajiban pajaknya.

Seperti telah dijelaskan di atas tentang latar belakang diterbitkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu :

1. Rendahnya kesadaran Wajib Pajak yang telah memenuhi syarat subyektif dan obyektif untuk mendaftarkan diri memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Hal ini dapat dilihat dari jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi terdaftar pada tahun 2007 hanya sebesar 3.709.865 Wajib Pajak;
2. Kepatuhan formal dan material Wajib Pajak sangat rendah, kepatuhan Wajib Pajak melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan hanya sebesar 32,73 %
3. dan hal ini belum diadakan penelitian secara mendalam tentang kebenaran material tentang Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan yang telah dilaporkan oleh Wajib Pajak baik Badan maupun Orang Pribadi

Disamping itu sejak diberlakukan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, terdapat hal-hal baru yang sebelumnya tidak diatur salah satunya adalah dalam Pasal 35 berbunyi sebagai berikut :¹⁶

1. Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana dalam bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.
2. Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan.

¹⁶ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan, Tambahan Lembaran Negara republic Indonesia Nomor 85

3. Tata cara permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Dengan adanya Pasal 35 ini, Direktorat Jenderal Pajak dalam menjalankan fungsi pengawasan untuk penegakan hukum perpajakan (*law enforcement*) yaitu dalam hal pemeriksaan, penagihan pajak atau dalam rangka penyidikan di bidang perpajakan diberikan hak oleh undang-undang untuk meminta kepada pihak manapun yang diperkirakan mempunyai data-data terkait dengan Wajib Pajak yang bersangkutan dimana data tersebut dapat digunakan untuk menetapkan pajak yang terutang, melakukan tindakan penagihan dan dalam rangka penyidikan. Dan dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 35A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 "Apabila data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan yang diberikan oleh instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain belum mencukupi, untuk kepentingan penerimaan negara. Direktorat Jenderal Pajak dapat menghimpun data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan sehubungan dengan terjadinya suatu peristiwa yang diperkirakan berkaitan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dengan memperhatikan ketentuan tentang kerahasiaan atas data dan informasi dimaksud."

Dalam penerapan ketentuan Pasal 35 ini pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak) tidak serta merta langsung menerapkannya dalam hal untuk memperoleh data dari berbagai pihak, tetapi untuk memberikan "rasa keadilan" kepada masyarakat Wajib Pajak, dan sejalan dengan salah satu tujuan dari amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu menyeimbangkan antara hak dan kewajiban Wajib Pajak dan Petugas Pajak, maka diperlakukan juga ketentuan Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang berisi sebagai berikut :¹⁷

- 1) Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan peraturan Meteri Keuangan.

¹⁷ Ibid

- 2) Wajib Pajak Orang Pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak paling lama 1(satu) tahun setelah berlakunya undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau yang kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Hal ini mengingat bahwa tujuan dari pada hukum adalah memberikan rasa keadilan. Mengambil pendapat Aristoteles tentang keadilan bahwa hukum harus ditaati demi menciptakan keadilan, keadilan sebagai keutamaan umum (yaitu ketaatan pada hukum alam dan hukum positif) terdapat juga keadilan sebagai keutamaan moral khusus, yang menentukan sikap manusia pada bidang tertentu. Sebagai keutamaan khusus keadilan ditandai oleh sifat-sifat berikut :¹⁸

- keadilan menentukan bagaimanakah hubungan yang baik antara orang yang satu dengan yang lain;
- keadilan berada di tengah dua ekstrem, yaitu diusahakan supaya dalam mengejar keuntungan terciptalah keseimbangan antara dua pihak jangan ada orang mengutamakan pihaknya sendiri dan jangan juga mengutamakan pihak lain;
- untuk menentukan dimanakah letak keseimbangan yang tepat antara orang-orang digunakan ukuran kesamaan ini dihitung secara asimetris atau geometris.

Wajib Pajak yang selama ini belum melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan atau sudah melakukan kewajiban pajaknya tetapi masih belum memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan yang ada,, maka di tahun 2008 ini, Wajib Pajak diberikan kesempatan oleh pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak) untuk mendaftarkan diri memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan dan atau membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang sudah dilaporkan dan membayar

¹⁸ Theo Huijbers, Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah, (yogyakarta: Penerbit Kanisius, 1982), hal. 29

Pajak Penghasilan yang kurang atau belum dibayar sehingga Wajib Pajak dapat melakukan perubahan dan/atau melaporkan atas seluruh penghasilannya dan seluruh harta (aset) yang dimiliki dan kewajiban (daftar hutang). Sehingga apabila Direktorat Jenderal Pajak melakukan inventarisasi data dari berbagai pihak untuk membentuk data base di Pusat Pengolahan Data dan Dokumen Pajak (PPDDP) tidak akan menemukan (mendapatkan) data yang belum dilaporkan oleh Wajib Pajak, sehingga Direktorat Jenderal Pajak tidak akan melakukan tindakan lebih lanjut dalam rangka penegakan hukum (*law enforcement*) terhadap data Wajib Pajak yang telah dilaporkan.

4.5. Tujuan Diterbitkannya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Menurut Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan perundang-undangan Pasal 7 mengatur jenis dan hirarki Peraturan Perundang-undangan adalah sebagai berikut :

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

Bentuk peraturan-peraturan tersebut di atas adalah bentuk pertama dari kebijakan publik, yaitu peraturan perundangan yang terkodifikasi secara formal dan legal. Jadi setiap peraturan dari tingkat "Pusat" atau "Nasional", hingga ketingkat Daerah adalah kebijakan publik karena para pembuat kebijakan adalah aparat publik yang dibayar oleh uang publik melalui pajak dan penerimaan negara lainnya, dan karenanya secara hukum formal bertanggung jawab kepada publik.¹⁹

Suatu kebijakan publik mengandung unsur-unsur sebagai berikut : (i) kebijakan publik adalah kebijakan yang dibuat oleh administratur negara, atau administratur publik, yaitu pemerintah negara yang pada tingkat nasional adalah seluruh lembaga negara, yaitu lembaga legislatif (MPR, DPR), eksekutif (Pemerintah Pusat, Presiden dan Kabinet),

¹⁹ Riant Nugroho, *Kebijakan Publik Untuk Negara-Negara Berkembang, Model-Model perumusan, Implementasi, dan Evaluasi*, (Jakarta : Penerbit PT. Elex Media Komputindo Kelompok Gramedia, 2002), hal. 30-31

yudikatif (MA, Peradilan), di Indonesia ditambah lembaga akuntatif (BPK). Dan di tingkat daerah, lembaga administratif publiknya adalah Pemerintah Daerah dan DPRD.

(ii) kebijakan publik adalah kebijakan yang mengatur kehidupan bersama atau kehidupan publik, bukan kehidupan orang seorang atau golongan, yang mengatur masalah bersama.

(iii) kebijakan publik jika manfaat yang diperoleh masyarakat yang bukan pengguna langsung dari produk yang dihasilkan jauh lebih banyak atau lebih besar dari pengguna langsungnya.²⁰

Terkait dengan Penghapusan Sanksi Pasal 37A Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan suatu kebijakan publik di bidang perpajakan yang mendapat persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat dan disahkan oleh Presiden. Suatu kebijakan perpajakan, menurut Lauddin Marsuni, dapat dirumuskan sebagai berikut.²¹

- a. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif;
- b. Suatu tindakan pemerintahan dalam rangka memungut pajak, guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara;
- c. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.

Dengan demikian diterapkan Penghapusan Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang merupakan kebijakan publik memiliki tujuan-tujuan tertentu antara lain :

1. Agar seluruh Wajib Pajak sadar peduli terhadap pajak. Sadar dalam pengertian secara sukarela mendaftarkan diri untuk memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), dan peduli dalam pengertian membayar pajak, kewajiban pajak ini merupakan hak untuk ikut serta dalam pembangunan bukan lagi hanya merupakan kewajiban saja.²²

²⁰ Ibid, hal 25-27

²¹ Haulla Rosdiana dan Rasin Tarigan, Perpajakan Teori dan Aplikasi, (Jakarta : PT. RajaGrafindo Press, 2005), hal. 69

²² Menurut Agus Hudiyono, Tenaga Pengkaji Direktorat Jenderal Pajak, disampaikan dalam Acara Public Coner, Metro TV, tanggal 8 Oktober 2008, pukul 15.30 WIB.

2. Untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam membayar pajak dengan benar sesuai ketentuan Undang-Undang Perpajakan dan meningkatkan kepatuhan pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.²³
3. Untuk membentuk Data Base Wajib Pajak di Direktorat Jenderal Pajak. Dalam kebijakan *Sunset Policy* ini, Wajib Pajak diharapkan dengan jujur dan benar melaporkan seluruh penghasilan, seluruh harta (*asset*) dan seluruh kewajibannya (hutang-hutang). Oleh karena itu terima saja dan jangan diapa-apakan.²⁴

Menurut pendapat penulis bahwa tujuan utama dari penerapan kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 adalah untuk menghimpun data seluruh Wajib Pajak agar Direktorat Jenderal Pajak memiliki Data Base yang akurat. Sesuai dalam *Sistem Self Assessment* dimana Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, membayar/menyetor dan melaporkan kewajiban pajaknya sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan, dan Direktorat Jenderal Pajak selama kurun waktu 25 tahun ini mempercayai seluruh laporan Wajib Pajak karena tidak adanya data yang dimiliki untuk melakukan konfirmasi ulang secara menyeluruh terhadap segala penghasilan (*omzet*), harta (*asset*) dan kewajiban Wajib Pajak, hal ini terlihat dari kesadaran wajib pajak terhadap kewajiban pajaknya sangat rendah yaitu rata-rata kepatuhan formal melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan pada tahun 2007 hanya sebesar 32,73% belum lagi kalau diteliti tentang kepatuhan materialnya. Sehingga dengan terbentuknya Data Base yang akurat berdasarkan laporan masing-masing Wajib Pajak dan sesuai ketentuan Pasal 35A bahwa Direktorat Jenderal Pajak diberikan hak untuk menghimpun data dari pihak manapun juga, maka Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan penelitian lebih lanjut seperti melakukan *cross cek* antara data dari laporan Wajib Pajak dan data Wajib Pajak yang bersangkutan dari pihak lainnya yang diperoleh Direktorat Jenderal Pajak untuk dilakukan penggalian potensi pajaknya sehingga di tahun-tahun berikutnya Direktorat Jenderal Pajak dapat meningkatkan realisasi

²³ Ibid.

²⁴ Disampaikan oleh Darmin Nasution, Direktur Jenderal Pajak dalam Acara Sosialisasi dengan Pegawai Kanwil X di Jakarta, bertempat di Aula Gedung A Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, pada tanggal 20 November 2008

penerimaan pajaknya. Sehingga dengan Data Base yang akurat dan terintegrasi yang akan dimiliki Direktorat Jenderal Pajak akan mendukung Sistem Pemungutan Pajak yang berdasarkan *Self Assessment*. Pendapat penulis tentang Sistem Pemungutan pajak dengan Sistem *Self Assessment* yang membutuhkan syatu Data Base yang akurat dan terintegrasi di atas sesuai dengan pendapat dari Prof. Dr. John Hutagaol bahwa :²⁵

” dalam implementasikannya *self assessment* sebagai sistem pemungutan pajak yang melandasi ketentuan perpajakan di Indonesia. Namun dalam praktiknya, data mengenai usaha Wajib Pajak secara lengkap dan akurat yang menjadi alat monitoring yang ampuh di dalam pelaksanaan sistem *self assessment* belum tersedia. Data Wajib Pajak tersebut tersebar di berbagai instansi/lembaga pemerintahan dan swasta dan belum terintegrasi. Untuk mengatasi kondisi tersebut, perlu *political will* pemerintah dengan mewajibkan instansi/lembaga pemerintahan mengirimkan data yang dimilikinya mengenai kegiatan usaha Wajib Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak secara reguler dan memberikan Direktorat Jenderal Pajak untuk akses atas data perbankan”.

4. Tujuan lainnya untuk menambah penerimaan pajak pada tahun 2008, dengan kebijakan ini diharapkan Wajib Pajak tertarik untuk memanfaatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi dengan cara :
 - a. Waib Pajak (Orang Pribadi) yang belum terdaftar pada 1 Januari 2008 (Wajib Pajka Baru) secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP di tahun 2008, membayar Pajak Penghasilan yang belum dibayar/disetor dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh mulai tahun pajak 2007 dan sebelumnya, paling lambat tanggal 31 Maret 2009.
 - b. Wajib Pajak (Orang Pribadi/Badan) yang sudah terdaftar sebelum 1 Januari 2008 (Wajib Pajak Lama), membayar Pajak Penghasilan yang kurang/belum dibayar.disetor dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan mulain tahun 2006 dan sebelumnya., paling lambat tanggal 31 Desember 2008.

Dengan diterapkan Penghapusan Sanksi Administrasi pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, diharapkan dapat menyumbang penerimaan pajak, dengan mengingat bahwa Direktorat Jenderal Pajak tidak memiliki data yang secara

²⁵ John Hutagaol, *op.cit*, hal.1

terintegrasi yang dapat digunakan untuk penegakan hukum (*law enforcement*) khususnya untuk Wajib Pajak yang melakukan beberapa hal di bawah ini :

a. Ekonomi Bawah Tanah (*Underground economy*)

Merupakan bagian dari kegiatan ekonomi yang sengaja disembunyikan untuk menghindarkan pemabayaran pajak, yang berlangsung di semua negara, baik di negara maju maupun negara berkembang

b. Pelarian Modal ke luar negeri secara illegal

Kebijakan pengampunan pajak merupakan upaya terakhir pemerintah dalam meningkatkan jumlah penerimaan pajak, karena pemerintah mengalami kesulitan memajaki dana atau modal yang telah dibawa atau diparkir di luar negeri. Perangkat hukum domestik yang ada memiliki keterbatasan sehingga tidak dapat menjangkau atau menyentuh wajib pajak yang secara illegal menyimpan dananya di luar negeri (John Hutagaol, 2007 :30)

c. Rekayasa transaksi keuangan yang mengakibatkan kehilangan potensi penerimaan pajak.

Kemajuan infrastruktur dan instrument keuangan internasional (*international financial and infrastructure*) contoh *tax haven countries* dan *derivative transactions* telah mendorong banyak perusahaan melakukan *illegal profit shifting* ke luar negeri dengan cara melakukan rekayasa transaksi keuangan (*financial transaction engineering*). Dengan keuntungan yang dibawa ke luar negeri sebagian masuk ke Indonesia dalam bentuk lain misalnya pinjaman luar negeri (*offshore loan*) dan atau investasi asing (*foreign investment*). Transaksi ini merupakan pencucian uang (*money laundry*). Ketentuan domestic tidak mampu memajaki rekayasa transaksi keuangan di atas. Apabila hal ini tidak segera diselesaikan maka akan timbul potensi pajak dalam jumlah besar akan hilang (John Hutagaol, 2007 : 31).

Dengan demikian diharapkan masyarakat Wajib Pajak memanfaatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi ini, sehingga pajak yang sebenarnya terutang yang belum/tidak dibayar dimana Direktorat Jenderal Pajak-pun pada dasarnya tidak dapat melakukan tindakan penegakan hukum melalui himbauan, teguran, dan pemeriksaan karena Direktorat Jenderal Pajak tidak memiliki data yang konkret

102

atas setiap transaksi yang dilakukan oleh setiap Wajib Pajak (masyarakat), dapat menambah penerimaan pajak sebagai penerimaan Negara di dalam APBN 2008. Dengan Wajib Pajak memanfaatkan kebijakan ini akan mendapatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi atas kekurangan pajak yang belum dibayar dan/atau pajak penghasilan yang seharusnya terutang tetapi belum dibayar dan atas data yang dilaporkan tidak dapat digunakan menetapkan pajak lainnya, serta tidak akan dilakukan pemeriksaan bagi Wajib Pajak yang dengan jujur dan benar melaporkan SPT/pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilannya.

4.6. Kepastian Hukum terhadap Wajib Pajak Yang Memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007

4.6.1 Analisis Tentang Penerbitan Peraturan Pelaksana Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007

Suatu cita hukum menurut Radbruch harus ditopang oleh kehadiran nilai dasar (*Grundwerten*), yaitu keadilan (*Gerechtigkeit*), kemanfaatan (*Zweckmaessigkeit*), dan kepastian hukum (*rechtssicherheit*).²⁶ Terkait dalam bab ini membahas tentang kepastian hukum, dapat dijelaskan secara umum pengertian kepastian hukum adalah "*Sicherheit des Rechts selbst*" (kepastian tentang hukum itu sendiri) ada empat hal yang berhubungan dengan kepastian hukum yaitu : (i) bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*Gesetzliches Rechts*), (ii) bahwa hukum ini didasarkan fakta (*Tatsachen*), (iii) fakta itu harus dirumuskan dengan cara jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping juga mudah dijalankan, (iv) hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.²⁷ Menurut Fuller (1971) ada delapan asas yang harus dipenuhi oleh hukum dan apabila itu tidak dipenuhi, maka gagal hukum disebut hukum, kedelapan asas tersebut adalah sebagai berikut :²⁸

- a. suatu sistem hukum terdiri dari peraturan-peraturan, tidak berdasarkan putusan-putusan sesaat untuk hal-hal tertentu (*ad hoc*);
- b. peraturan tersebut diumumkan kepada publik;
- c. tidak berlaku surut, karena akan merusak integritas sistem;

²⁶ Satjipto Rahardjo, *Hukum Dalam Jagat Ketertiban*, (Jakarta : Penerbit UKI Press, 2006), hal. 135

²⁷ *Ibid*, hal.136

²⁸ *Ibid*

- d. dibuat dalam rumusan yang dimengerti oleh umum;
- e. tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan;
- f. tidak boleh menuntut suatu tindakan yang melebihi apa yang bisa dilakukan;
- g. tidak boleh sering berubah-ubah;
- h. harus ada kesesuaian antara peraturan dan pelaksanaan sehari-hari.

Kebijakan Penghapusan sanksi administrasi pajak diatur dalam Pasal 37A undang Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan yang disahkan pada tanggal 17 Juli 2007 dan mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2008. Khusus untuk Pasal 37A hanya berlaku dalam tahun 2008 sejak tanggal 1 Januari 2008 dan berakhir tanggal 31 Desember 2008.

Dari aturan pelaksana yang telah diterbitkan, menurut pendapat penulis terdapat beberapa hal yang kurang tepat diataranya adalah sebagai berikut :

1. Peraturan Pelaksana Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 diterbitkan **sangat terlambat**. Memang untuk Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 disahkan pada tanggal 27 Desember 2008, dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK /2008 baru diterbitkan pada tanggal 29 April 2008 dan didalam kedua aturan tersebut tidak membahas secara lengkap dan jelas tentang Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007. Dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak baru diterbitkan setelah 6(enam) bulan setelah Undang-Undang Nomor 28 tahun 2008 berlaku. Dan terdapat Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-67/PJ/2008 tentang Pemanfaatan Data Atau Keterangan Yang Berkaitan Dengan SPT Tahunan Pajak Penghasilan Yang Disampaikan Wajib Pajak Dalam Rangka Pelaksanaan Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Beserta Pelaksanaannya baru diterbitkan pada tanggal **2 Desember 2008**, disaat batas akhir pemanfaatan Fasilitas penghapusan Sanksi Administrasi ini yang tinggal 17 hari kerja lagi.
2. Peraturan Pelaksana Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sering kali berubah-ubah yang mengakibatkan kebingungan bagi masyarakat khususnya bagi

Wajib Pajak juga bagi pegawai Direktorat Jenderal Pajak sendiri sebagai pelaksana di lapangan .

Perturan Yang Dicabut		Peraturan Pengganti		Mas Berlaku
Peraturan	Tgl. Terbit	Peraturan	Tgl. Terbit	
PMK No. 18/PMK.03/2008	06/02/ 2008	PMK No. 66/PMK.03/2008	29/04/2008	3 bulan
Perdirjen No. 27/PJ/2008	19/06/2008	Perdirjen No. 30/PJ/2008	27/06/2008	8 hari
Surat Edaran Dirjen No. SE-31/PJ/2008	19/06/2008	Surat Edaran Dirjen No. SE-33/PJ/2008	27/06/2008	8 hari

Dari peraturan yang sering berubah ini dapat menimbulkan keraguan bagi Wajib Pajak untuk memanfaatkan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2008 . Seringkali masyarakat Wajib Pajak mempertanyakan kepada penulis pada saat pelaksanaan sosialisasi langsung kepada Wajib Pajak melalui Pembukaan Pojok Pajak/Mobil Pajak Keliling, "Apakah *Sunset Policy* ini merupakan jebakan?" Ada yang menganggap, penerapan ini justru menjebak Wajib Pajak, artinya lebih baik menyimpan duitnya di bawah bantal ketimbang melaporkan SPT pajaknya?²⁹

3. Peraturan Pelaksana Pasal 37A Undang-Undang nomor 28 Tahun 2007 sebagai aturan teknis mengatur tentang perluasan tentang kebijakan penghapusan Pasal 37A. Dalam Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 hanya mengatur tentang :
 - a. Kategori Wajib Pajak yang dapat memanfaatkan fasilitas kebijakan penghapusan sanksi administrasi yang meliputi (i) Wajib Pajak lama (Badan atau Orang Pribadi) yang akan melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan, (ii) Wajib Pajak Baru (Orang Pribadi) yang secara sukarela mendaftarkan diri dan melaporkan Surat Pemberitahuan.
 - b. Pajak Penghasilan yang mendapatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi hanya Pajak Penghasilan Pasal 29 saja.

²⁹ _____, Darmin Nasution, Jangan Takut Dijebak Aparat Pajak, Gatra, tanggal 13 Agustus 2008, diambil dari klping Pamorku: No. 0148, edisi Kamis, 7 Agustus 2008.

- c. Sanksi Administrasi yang dihapuskan berupa bunga keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak dan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar.
- d. Khusus untuk Wajib Pajak Baru tidak akan dilakukan pemeriksaan kecuafi terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau lebih bayar.

Dalam aturan pelaksanaannya diatur perluasan tentang kebijakan penghapusan sanksi administrasi diantaranya adalah sebagai berikut :

- a. Kategori Wajib Pajak yang memanfaatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37A diperluas yaitu :

- i) Wajib Pajak Lama (Badan/Orang Pribadi) yang telah terdaftar sebelum 1 Januari 2008 dan yang belum pernah menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Tahunan untuk tahun pajak 2006 dan tahun-tahun pajak sebelumnya. Hal ini sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya, yaitu tentang ketentuan II. Wajib Pajak Lama nomor 1 yang menyatakan :³⁰

" Wajib Pajak lama yang menyampaikan SPT Tahunan WP Badan atau WP Orang Pribadi untuk Tahun Pajak 2006 dan/atau Tahun-Tahun Pajak sebelumnya dalam kurun waktu mulai tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Desember 2008 yang menyatakan kurang bayar, diberikan fasilitas *Sunset Policy*."

- ii) Wajib Pajak Baru (orang Pribadi) hasil pelaksanaan ekstensifikasi Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 tentang Tata Cara pemberian NPWP, Penerimaan dan Pengolahan SPT Tahunan PPh, Penghapusan Sanksi Administrasi, Penghentian Pemeriksaan, dan Pengadministrasian Laporan Terkait dengan Pelaksanaan Pasal 37 A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu tentang ketentuan 1 Tata Cara

³⁰ Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/Pj/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya

Pemberian NPWP Bagi Wajib Pajak Orang pribadi nomor 4 yang menyatakan, "Termasuk dalam kriteria Wajib Pajak yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak berdasarkan hasil ekstensifikasi pada tahun 2008".

- b. Apabila Wajib Pajak yang melakukan Pembetulan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan dan terdapat perubahan atas Omzet (penjualan) dimana atas penjualan tersebut berupa BKP/JKP sepanjang Wajib Pajak belum memungut Pajak Pertambahan Nilai & PPN Barang Mewah (PPN /PPn BM). Atas data tersebut Direktorat Jenderal Pajak tidak akan menetapkan Surat Ketetapan Pajak Pertambahan Nilai-nya. Jadi terdapat perluasan atas obyek-nya.
- c. Sanksi Pasal 7 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu berupa denda keterlambatan pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan dihapuskan berdasarkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegasan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy*.
- d. Perluasan penghentian pemeriksaan, baik untuk Wajib Pajak Lama maupun Wajib Pajak Baru yang memanfaatkan fasilitas penghapusan sanksi administrasi Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 kecuali untuk SPT yang menyatakan Lebih Bayar dan memohon untuk dikembalikan (direstitusi), pemeriksaan tetap dilanjutkan.

Jadi dalam aturan pelaksanaannya mengatur tentang hal-hal pokok yang terkait dengan *tax base* yaitu subyek pajak dan obyeknya yang seharusnya diatur dalam undang-undang yang harus mendapat persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat atau paling minal Peraturan Pemerintah. Dan didalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2008 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan s.t.b.d.t dengan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, Pasal 33 ayat (6) menyatakan bahwa "Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara penghapusan sanksi administrasi diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan." Namun dalam pelaksanaannya Peraturan Menteri Keuangan sampai dengan Surat Direktur Jenderal Pajak tidak hanya mengatur tata cara penghapusan sanksi

administrasi tetapi mengatur hal-hal yang terkait dengan "tax base", yang seharusnya tidak hanya diatur oleh *administrasi regulator* seperti Menteri Keuangan dan Direktur Jenderal Pajak. Hal ini sejalan dengan pendapat Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, (2003), konstitusi suatu negara selalu mensyaratkan bahwa pengenaan pajak harus berdasarkan undang-undang, yang berarti pengenaan pajak tidak dapat ditetapkan melalui *administrative regulation*. Dan tidak dipungkiri bahwa undang-undang pajak pasti tidak bisa mengatur segala aspek pemajakan atau dengan kata lain ada yang harus didelegasikan kepada pemerintah, akan tetapi pendelegasian kepada Pemerintah adalah bukan hal-hal yang pokok seperti penetapan *tax base* dan *tax rate*.³¹

4. Dengan diterapkannya Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 terdapat beberapa Pasal yang mati suri dan setelah tahun 2008 hidup kembali. Pasal tersebut mati bagi Wajib Pajak yang memanfaatkan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 dan hidup bagi Wajib Pajak yang tidak memanfaatkan fasilitas tersebut. Sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya Nomor 4 sebagai berikut :³²

"Ketentuan *Sunset Policy* berdasarkan Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bersifat khusus dan hanya berlaku untuk jangka waktu terbatas sehingga beberapa ketentuan umum yang diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak berlaku. Ketentuan umum yang tidak berlaku sehubungan dengan *Sunset Policy* seperti ketentuan yang terkait dengan :

- a. pembatasan jangka waktu pembetulan SPT Tahunan PPh paling lama 2(dua) tahun sejak berakhirnya Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak; dan
- b. persyaratan belum dilakukan pemeriksaan, sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat(1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan."

³¹ Ibid, hal. 5-6.

³² Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya

5. Hampir semua Peraturan Pelaksana dari Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 diterbitkan setelah bulan Juni 2008 dan berlaku surut mulai tanggal 1 Januari 2008. Hal demikian akan merusak sistem yang ada. Tujuan dari suatu peraturan adalah terhadap hal-hal yang timbul setelah suatu peraturan yang bersangkutan itu mulai berlaku, yang mana dimaksudkan untuk mempengaruhi perilaku, dan ini sulit untuk dilakukan secara berlaku surut. Hal ini sejalan dengan pandangan sebagai berikut :

” Perundangan berlaku surut melanggar dengan terlalu aturan-aturan pokok hak asasi manusia, khususnya peraturan *nulla lege, nulla poena* (apabila tidak ada peraturan perundangan-undangan, maka tidak ada sanksi), yang melarang penerapan hukum pidana secara berlaku surut. Perundangan berlaku surut melanggar hak-hak kontrak kepemilikan yang telah ditetapkan. Ketentuan-ketentuan konstitusional dan anggapan-anggapan *cooman law* yang kuat mencegah timbulnya implikasi bahwa sebuah UU yang berlaku surut, kecuali dalam keadaan yang luar biasa, bahkan apabila dinyatakan secara eksplisit dalam UU itu sendiri, ketentuan-ketentuan tersebut melarang adanya berlaku surut.”³³

Dengan adanya peraturan pelaksana yang berupa Peraturan Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang diterbitkan dan berlaku surut ini akan membuat kekacauan tersendiri dan akan merusak sistem yang telah ada. Sebagai contoh :

PT. XYZ melakukan Pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 dan menyampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak pada tanggal 9 Januari 2008 dengan membayar Pajak Penghasilan yang kurang dibayar. Atas keterlambatan pembayaran Pajak Penghasilan PT. XYZ oleh Kantor Pelayanan Pajak telah diterbitkan Surat Tagihan Pajak sesuai Pasal 8 ayat (2) dan Surat Tagihan Pajak tersebut telah dibayar oleh PT. XYZ pada tanggal 3 Maret 2008.

Dengan diterbitkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Nomor SE-33/PI/2008 tanggal 27 Juni 2008, pada point B huruf 2 menyatakan sebagai berikut :

”Terhadap SPT Tahunan PPh atau pembetulan SPT Tahunan PPh yang diterima setelah tanggal 31 Desember 2007 sampai dengan tanggal 30 Juni 2008, dilakukan

³³ Ann Seidman, Robert B Seidman dan Nalin Abeyeskere, Penyusunan Rancangan Undang-Undang Dalam Perubahan Masyarakat Yang Demokratis : Sebuah Panduan Untuk Pembuat Rancangan Undang-Undang, (Elips II; 2002), hal. 407

pengecekan ulang untuk mengetahui apakah penyampaian SPT atau pembetulan SPT tersebut dimaksudkan untuk memperoleh fasilitas Sunset Policy, dengan prosedur

Dengan adanya kasus ini maka *Account Representative* akan melakukan konfirmasi apakah SPT Tahunan Pembetulan PPh tahun pajak 2006 disampaikan dengan oleh PT. XYZ memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy* dan apabila PT. XYZ menyatakan memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy*, maka sanksi administrasi dalam Surat Tagihan Pajak tersebut harus dihapuskan. Dan menurut pendapat penulis tata cara penghapusannya adalah dengan

1. Kantor Pelayanan Pajak mengusulkan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga Pasal 8 ayat (2) untuk dihapuskan secara jabatan ke Kantor Wilayah masing-masing atasannya.
2. Kantor Wilayah mengahapuskan sanksi administrasi Pasal 8 ayat (2) dengan menerbitkan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas STP yang terkait dengan sanksi administrasi tersebut.

4.6.2. Penafsiran Penghapusan Sanksi Administrasi Pajak Secara Gramatikal dan Timbulnya Sanksi Administrasi Pajak, serta Keterkaitan Kepastian Hukum Surat Ucapan Terima Kasih

A. Pengertian Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 secara Gramatikal.

Penafsiran gramatikal merupakan cara penafsiran atau penjelasan yang paling sederhana untuk mengetahui makna ketentuan undang-undang dengan menguraikannya menurut bahasa, susun kata atau bunyinya. Interpretasi menurut bahasa ini selangkah lebih jauh sedikit dari hanya sekedar “membuat undang-undang”. Disini arti atau makna ketentuan undang-undang dijelaskan menurut bahasa sehari-hari yang umum.³⁴ Kalau ditinjau secara gramatikal pengertian “Penghapusan Sanksi Administrasi” menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah sebagai berikut :³⁵

³⁴ Sudikno Mertokusumo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum* (Bandung, Citra Aditya Bakti, 1993), hlm. 14-15.

³⁵ http://www.sms-anda.com/indonesia/kamus/indonesia-gratis-lengkap.php?hasil=sukses_id_9#hasil

1. Hapus : (1) tidak terdapat atau tidak terlihat lagi; hilang; (2) musnah; lenyap *semuanya akan hapus dari muka bumi*; (3) diampuni; *telah hapus segala dosanya*. Sedangkan penghapusan penertiannya proses, cara perbuatan menghapuskan, peniadaan; pembatalan.
2. Sanksi (1) tanggungan (tindakan, hukuman, dsb) untuk memaksa orang inenepati perjanjian atau menaanti ketentuan 1022 undang-undang (anggaran dasar, perkumpulan dsb); di aturan tata tertib harus ditegaskan apa sanksi nya kalau ada anggota yang melanggar aturan-aturan itu; (2) tindakan (mengenai perekonomian dsb) sebagai hukuman kepada suatu negara: Dewan Keamanan PBB mengadakan sanksi terhadap negara yang menyerang negara lain; (3) Huk a. Imbalan negatif, berupa pembebanan atau penderitaan yang ditentukan dalam hukum; b. Imbalan positif, yang berupa hadiah atau anugerah yang ditentukan dalam hukum;
3. Administrasi (1) usaha dan kegiatan yang meliputi penetapan tujuan serta penetapan cara-cara penyelenggaraan pembinaan organisasi; (2) usaha dan kegiatan yang berkaitan dengan penyelenggaraan kebijakan untuk mencapai tujuan; (3) kegiatan yang berkaitan dengan penyelenggaraan pemerintahan; (4) kegiatan kantor dan tata usaha;

Jadi "Penghapusan Sanksi Administrasi "adalah suatu proses menghapuskan/meniadakan hukuman-hukuman yang terkait dengan pelanggaran suatu peraturan/kebijakan. Dengan demikian secara gramatikal "Penghapusan Sanksi Administrasi berdasarkan Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007" adalah proses menghapuskan /meniadakan hukuman-hukuman karena terkait pelanggaran-pelanggaran Wajib Pajak terhadap ketentuan perundang-undangan perpajakan.

B. Timbulnya Sanksi Administrasi Berupa Bunga

Dalam Pasal 12 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan : "Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Dan lebih dijelaskan dalam

penjelasannya menyatakan bahwa pajak pada prinsipnya terutang pada saat timbulnya objek pajak yang dapat dikenai pajak, tetapi untuk kepentingan administrasi perpajakan saat terutangnya pajak tersebut adalah :

1. pada suatu saat, untuk Pajak Penghasilan yang dipotong oleh pihak ketiga;
2. pada akhir masa, untuk Pajak Penghasilan yang dipotong oleh pemberi kerja, atau yang dipungut oleh pihak lain atas kegiatan usaha, atau oleh Pengusaha kena Pajak atas pemungutan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah; atau
3. pada akhir Tahun Pajak, untuk Pajak Penghasilan.

Sedangkan dalam Pasal 12 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan : " Jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan Perundang-undangan perpajakan". Dan di dalam penjelasannya dijelaskan ketentuan ini mengatur bahwa kepada Wajib Pajak yang telah menghitung dan membayar besarnya pajak yang terutang secara benar sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, serta melaporkan dalam Surat Pemberitahuan, tidak perlu diberikan surat ketetapan pajak ataupun Surat Tagihan Pajak.

Jadi berdasarkan Pasal 12 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 bahwa pajak terutang secara material yaitu sejak dipenuhinya syarat *tatbestand* yang terdiri dari keadaan-keadaan, peristiwa-peristiwa, atau perbuatan-perbuatan tertentu, tanpa perlu menunggu suatu surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak. Dan ini sejalan dengan sistem pemungutan pajak "*Self Assessment*", maka Wajib Pajak yang harus aktif menghitung sendiri jumlah pajak yang terutang, menyetorkan pajak ke bank persepsi/kantor pos dan melaporkan ke Kantor Pelayanan Pajak.

Namun demikian tentang timbulnya Sanksi Administrasi adalah sejak diterbitkannya surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak dikarenakan karena untuk perhitungan sanksi administrasi baik denda, bunga ataupun kenaikan yang ditetapkan oleh fiskus (Direktorat Jenderal Pajak) harus terdapat dasar pengenaan sanksi tersebut yang didasarkan pada suatu keadaan dimana Wajib Pajak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

C. Kepastian Hukum Surat Ucapan Terima Kasih

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan berdasarkan 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, Pasal 33 ayat (5) menyatakan : “ Penghapusan sanksi administrasi berupa bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diberikan dengan cara tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak”.

Apakah dapat dianalogikan bahwa Surat Ucapan terima Kasih sebagai pengganti Surat Tagihan Pajak (STP) oleh Direktorat Jenderal Pajak (Kantor Pelayanan Pajak). Surat Ucapan Terima Kasih akan diterbitkan kepada Wajib Pajak yang memanfaatkan Fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 33/ PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008, yang berisi sebagai berikut :

1. Ucapan terima kasih dan penghargaan atas kesadaran dan kepedulian Wajib Pajak yang telah menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan atau menyampaikan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar;
2. Besarnya sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang dihapuskan.

Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang terkait dengan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tidak mengatur lebih jelas dan rinci tentang Surat Ucapan Terima Kasih.

Sesuai Pasal 14 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 menyatakan sebagai berikut ;” Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan surat ketetapan pajak”. Dan dalam penjelasannya ditegaskan bahwa Surat Tagihan Pajak disamakan kekuatannya dengan surat ketetapan pajak sehingga dalam penagihannya dapat dilakukan dengan Surat Paksa. Dalam Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 diatur dengan jelas dan tegas kedudukan Surat Tagihan Pajak.

Sebagaimana telah dijelaskan diatas bahwa dengan adanya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 untuk mempermudah atau mempercepat pelaksanaan pemberian fasilitas ini Direktorat Jenderal Pajak tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak tetapi dengan membuat Surat Ucapan Terima Kasih kepada Wajib Pajak yang memanfaatkan kebijakan ini. Dengan demikian apakah Surat Ucapan Terima Kasih ini juga mempunyai kekuatan hukum seperti Surat Tagihan Pajak?. Tentu saja tidak, **surat ucapan terima kasih ini hanya merupakan surat biasa yang berisi ucapan terima kasih dan penghargaan dari Direktorat Jenderal Pajak serta jumlah sanksi administrasi yang dihapuskan. Dan dengan surat ucapan terima kasih ini tidak ada kekuatan hukumnya karena bukan merupakan produk hukum dari Direktorat Jenderal Pajak.**

Kalau dikaitkan dengan arti "Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007" secara gramatikal adalah proses menghapuskan /meniadakan hukuman-hukuman karena terkait pelanggaran-pelanggaran Wajib Pajak terhadap ketentuan perundang-undangan perpajakan. Dan apabila menurut Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa timbulnya sanksi administrasi tersebut harus ada surat ketetapan atau Surat Tagihan Pajak, maka menurut pendapat penulis seharusnya dalam penghapusan sanksi administrasi sesuai Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 seharusnya diterbitkan dahulu Surat Tagihan Pajak-nya kemudian sanksinya dihapuskan. Atau dengan kata lain Wajib Pajak harus mengetahui dengan pasti berapa sanksi administrasi (dalam Surat Tagihan Pajak) yang merupakan produk hukum kemudian dengan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas Surat Tagihan Pajak, sanksi administrasi tersebut dihapuskan. Dengan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas Surat Tagihan Pajak ini mempunyai kekuatan hukum dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

4.6.3. Penghapusan Sanksi Denda Pasal 7 Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 berdasarkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008

Berdasarkan Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007, sanksi administrasi perpajakan yang dihapuskan menurut Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi adalah

sanksi administrasi berupa bunga. Dan dijelaskan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008 Pasal 1 mengatur sanksi administrasi yang dihapuskan adalah sebagai berikut :

- a. Untuk Wajib Pajak Baru (WP Orang Pribadi) yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi :
 - Sanksi Administrasi berupa bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar sesuai yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2b) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.
- b. Untuk Wajib Pajak Lama (WP OP atau WP Badan) yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi ::
 - Sanksi Administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak, yang diatur dalam Pasla 8 ayat (2) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.
 - Sanksi kenaikan sebesar 50% sebagaimana diatur dalam pasal 8 ayat (5) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

Tentang penghapusan sanksi administrasi berupa bunga dan kenaikan ini dengan jelas diatur dan diberikan contoh di dalam Surat Edaran Direktur Jenderal pajak Nomor: SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta ketentuan pelaksanaannya. Jadi dalam Kebijakan Penghapusan Sanksi administrasi Pasal 37A UndangUndang Nomor 28 Tahun 2007 tidak memberikan penghapusan atas sanksi denda keterlambatan pelaporan SPT Tahunan Pajak Penghasilan.

Sanksi administrasi berupa denda keterlambatan pelaporan yang diatur dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (denda administrasi ini berlaku untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya) adalah sebagai berikut :³⁶

” Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal3 ayat (3) atau batas waktu perpanjangan penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat(4), dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp50.000,00(lima puluh ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa dan Rp.100.0000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan”

³⁶ Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Tujuan dikenakan denda keterlambatan pelaporan kepada Wajib Pajak adalah untuk kepentingan tertib administrasi perpajakan dan untuk menjaga disiplin bagi Wajib pajak yang dalam batas waktu ditentukan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, maka akan dikenakan sanksi berupa denda.

Penghapusan denda keterlambatan diatur dalam Surat Direktur Jenderal Pajak yang diterbitkan sebagai pedoman pegawai di lapangan, yaitu Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegasan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy* yang menegaskan berbagai hal sebagai berikut :³⁷

Daam rangka pelaksanaan ketentuan *Sunset Policy* perlu ditegaskan hal-hal sebagai berikut :

1. Dalam Pasal 2 dan Pasal 6 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008 mengatur bahwa termasuk dalam lingkup penyampaian SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy* juga meliputi penyampaian SPT Tahunan PPh yang terkait dengan pembayaran :
 - Pajak Penghasilan Pasal 29;
 - Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (2); dan/ atau
 - Pajak Penghasilan pasal 15
 yang dibayar sendiri oleh wajib Pajak.
 Berdasarkan ketentuan tersebut, maka :
 - a. SPT Tahunan PPh yang dilampiri dengan salah satu bukti pembayaran dari jenis Pajak Penghasilan di atas, maka SPT Tahunan PPh yang disampaikan tersebut termasuk dalam kelompok SPT yang dapat memperoleh fasilitas *Sunset Policy*.
 - b. Apabila SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy* mengakibatkan perhitungan PPh pasal 26 ayat (4) menjadi lebih besar, pembayaran PPh Pasal 26 ayat (4) juga harus dilampirkan dan tidak termasuk dalam lingkup Pajak Penghasilan yang memperoleh fasilitas *Sunset Policy*, serta atas keterlambatan pembayaran PPh pasal 26 ayat (4) tetap dikenai sanksi administrasi berupa bunga sesuai dengan pasal 9 Undang-Undang KUP dengan menerbitkan STP.
 - c. Apabila wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy*, keterlambatan atas penyampaian SPT tersebut tetap dikai sanksi administrasi berupa denda sesuai dengan Pasal 7 Undang-Undang KUP dengan menerbitkan STP.
 - d. Kantor Pelayanan Pajak yang mengenakan sanksi administrasi yang ditagih dengan menerbitkan STP tersebut pada huruf b dan c, harus mengusulkan penghapusan sanksi secara jabatan kepada Kepala Kantor Wilayah atasannya.

³⁷ Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegasan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy*

- e. Kantor Wilayah yang menerima usul penghapusan sanksi pada huruf d segera menerbitkan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas STP yang terkait dengan sanksi administrasi pada huruf b dan huruf c.

Atas penghapusan sanksi denda keterlambatan ini didasarkan pada penafsiran analogi, dengan mendasarkan bahwa sanksi bunga jumlahnya besar saja dihapuskan – kenapa sanksi denda yang hanya sebesar Rp100.000,00 yang kecil tidak juga dihapuskan. Penafsiran secara analogi ini pernah tersampaikan oleh seorang pejabat Eselon II (Kepala Kantor Wilayah) di salah satu Kanwil di Jakarta. Dan penafsiran secara analogi ini disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak dengan diterbitkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegasan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy*.

Menurut pendapat penulis penafsiran secara analogi di bidang perpajakan tidak boleh dilakukan, apabila penafsiran menurut analogi yang mengakibatkan dirugikanya para Wajib Pajak dapat diartikan tidak sesuai dengan dasar pemikiran Pasal 23A Undang Undang Dasar 1945 karena suatu pajak dalam hal ini dikenakan bukan karena kekuatan atau atas kuasa undang-undang melainkan menurut pendapat subyektif dari aparat pajak (fiskus). Walaupun berdasarkan penafsiran analogi atas penghapusan denda keterlambatan ini menguntungkan Wajib Pajak, tetapi tidak tepatlah kalau didalam Undang Undang Ketentuan Umum Perpajakan saja tidak mengatur tentang penghapusan sanksi denda keterlambatan pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan, dan hanya dengan Surat Direktur Jenderal Pajak sanksi denda Pasal 7 Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dihapuskan.

Dan didalam penghapusan sanksi denda keterlambatan Pasal 7 Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ini sesuai Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegasan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy* juga mengatur tentang tata cara penghapusannya yaitu dengan cara :

1. Atas sanksi denda Pasal 7 ini diterbitkan Surat Tagihan Pajak (STP)
2. Kantor Pelayanan Pajak mengusulkan penghapusan sanksi denda pasal 7 untuk dihapuskan secara jabatan ke Kantor Wilayah masing-masing atasannya.

3. Kantor Wilayah menghapuskan sanksi dengan Pasal 7 dengan menerbitkan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas STP yang terkait dengan sanksi administrasi.

Dalam menyelesaikan permasalahan yang sama Direktur Jenderal Pajak melakukan 2(dua) cara yang berbeda, yaitu cara penghapusan sanksi administrasi sesuai :

- a. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Kettuan Umum dan Tata Cara Perpajakn s.t.b.k.d.t dengan Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 Pasal 33 ayat (1) menyatakan : bahwa Penghapusan sanksi administrasi berupa bunga dihapuskan dengan cara tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak;
- b. Sedangkan dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegasan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy*, penghapusan sanksi denda dengan cara menerbitkan Surat Tagihan Pajak dan dihapuskan secara jabatan dengan menerbitkan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas STP yang terkait dengan sanksi administrasi

Dengan adanya penyelesaian yang berbeda atas kasus yang sama ini tentunya akan menimbulkan ketidak pastian hukum tentang tata cara penghapusan administrasi. Hal ini sejalan dengan pendapat Fritz Neumark (Safri Nurmantu:2005), *The Requirement of Clarity* yaitu dalam sistem perpajakan yang baik, Undang-undang perpajakan dan peraturan pelaksanaanya, yang terkait dengan proses pemungutan maka ketentuan-ketentuan pajak harus dapat dipahami (*comprehensible*), tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang berbeda, tetapi harus menimbulkan kejelasan (*must be unambiguous and certain*) bagi wajib pajak maupun bagi fiskus dan pendapat dari Rahmad Soemitro (Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu: 2006) memberikan pengertian tentang kepastian hukum, ketentuan-ketentaun undang-undang tidak boleh menimbulkan keragu-raguan. Harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang untuk diinterpretasikan oleh siapapun selain apa yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Atas penghapusan sanksi administrasi denda keterlambatan pelaporan SPT Tahunan Pajak Penghasilan yang dihapuskan secara jabatan dengan menerbitkan Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi atas STP yang terkait dengan sanksi administrasi oleh Kepala Kantor Wilayah sesuai dengan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-439/PJ/2008 tanggal 9 Desember 2008 tentang Penegakan Ketentuan Pelaksanaan *Sunset Policy*, apabila ditinjau dari :

- a. *"Theorie von Stufenbau des Rechtsordnung"* ada 4(empat) kelompok penjenjangan undang-undang sebagai berikut .³⁸
 1. Norma dasar (*grundnorm*), merupakan landasan akhir bagi peraturan-peraturan lebih lanjut;
 2. Aturan-aturan dasar atau konstitusi, yang menentukan norma-norma yang menjamin berlangsungnya negara dan penjagaan hak-hak anggota masyarakat. Aturan ini bersifat umum dan tidak mengandung sanksi maka tidak termasuk perundang-undangan;
 3. Undang-undang formal yang di dalamnya telah masuk sanksi-sanksi dan diberlakukan dalam rangka mengatur lebih lanjut hal-hal yang dimuat dalam undang-undang dasar;
 4. Peraturan-peraturan pelaksana dan peraturan-peraturan otonom.
- b. Dan berdasarkan Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor III/MPR/2000 tanggal 18 Agustus 2000 tentang Sumber Hukum Dan Tata Urutan Perundang-Undangan dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan , bahwa tata urutan perundangan adalah sebagai berikut :
 1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
 2. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang
 3. Peraturan Pemerintah
 4. Peraturan Presiden
 5. Peraturan Daerah

Penjelasan Pasal 7 Undang Undang Nomor 10 tahun 2004 disebutkan sebagai berikut " Dalam ketentuan ini yang dimaksud dengan "hirarki" adalah penjejjangan

³⁸ Abdul Ghofur Anshori, op. cit 42-43

setiap jenis Peraturan Perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa peraturan perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.”

Dengan demikian peraturan yang tidak tertera dalam hirarki dimaksud dapat sebagai atau dapat diberlakukan sepanjang didelegasikan/diamanatkan oleh peraturan perundangan dimaksud. Jika tidak maka ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, maka peraturan tersebut dapat dikalahkan.

4.6.4. Tinjauan Pengurangan dan Penghapusan Sanksi Administrasi sesuai Pasal 36 Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Menurut Pasal 36 ayat (1) Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengatur tentang :

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

- a. mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya;
- b. mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;
- c. mengurangi atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar; atau
- d. membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa :
 1. penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau
 2. pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.

Dan di dalam penjelasan Pasal 36 ayat (1) huruf a tentang “kekilafan Wajib Pajak atau yang bukan karena kesalahannya” dijelaskan bahwa Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi tidak tepat karena ketidaktelitian petugas pajak yang dapat membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan. Dalam hal demikian, sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dihapuskan atau dikurangkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Ketentuan pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 dapat diartikan bahwa Direktorat Jenderal Pajak menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda

kenaikan yang terutang sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan kepada Wajib Pajak **karena kesengajaan atau karena kealpaan** dan Wajib Pajak dengan sadar :

- a. mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan membayar Pajak Penghasilan terutang dan melaporkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi tahun 2007 dan tahun-tahun sebelumnya; (Wajib Pajak Baru) atau
- b. membayar kekurangan Pajak Penghasilan atau membayar Pajak Penghasilan yang belum dibayar dan melaporkan SPT/Pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak 2006 dan tahun-tahun sebelumnya . (Wajib Pajak Lama)

Dan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajaka berdasarkan 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, Pasal 33 ayat (5) menyatakan : “ Penghapusan sanksi administrasi berupa bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diberikan dengan cara tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak”.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa ketentuan Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 menyimpang dari ketentuan umum tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang diatur dalam Pasal 36 Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

4.6.5. Pelaksanaan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Misi Direktorat Jenderal Pajak adalah menghimpun dana dari masyarakat dan misi ini sangat dipahami oleh setiap pegawai Direktorat Jenderal Pajak dalam pelaksanaan tugas masing-masing. Didalam pelaksanaan kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi ini tentunya ada pertentangan dengan Misi Direktorat Jenderal Pajak. Yang mengakibatkan setiap pegawai mempunyai pendapat dan penafsiran yang berbeda-beda, sehingga menimbulkan kesan di masyarakat bahwa dalam pelaporan Surat Pemberitahuan berdasarkan Pasal 37A UU KUP / Pembetulan berdasarkan Pasal 37A UU

KUP dipersulit. Sehingga Direktur Jenderal Pajak merasa perlu untuk memberikan petunjuk dan arahan kepada pegawai di lapangan dalam pelaksanaan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 dapat berupa Instruksi Direktur Jenderal Pajak Nomor : Ins-2/PJ/2008 tanggal 20 November 2008 tentang Optimalisasi Pelaksanaan Ketentuan *Sunset Policy*;

Instruksi dan Surat Direktur Jenderal Pajak ini diterbitkan untuk mengatasi segala keraguan bagi pegawai pelaksana di lapangan dalam melaksanakan tugas terkait dengan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 untuk dipergunakan sebagai pedoman menghadapi berbagai permasalahan Wajib Pajak yang sangat rumit dan kompleks.

Instruksi Direktur Jenderal Pajak Nomor : Ins -2/PJ/2008 tanggal 20 November 2008 tentang Optimalisasi Pelaksanaan Ketentuan *Sunset Policy*, diatur berbagai hal sebagai berikut :³⁹

1. Memperbanyak dan menyampaikan selebaran (*flyer*) dan bunga rampai *Sunset Policy* kepada Wajib Pajak /masyarakat, dengan cara menyisipkan pada surat kabar terkemuka dan menyebarkan di daerah perumahan yang potensial melalui distributor surat kabar yang bersangkutan;
2. Menyebarkan *leaflet* dan *pamflet Sunset Policy* di tempat penyelenggaraan seminar, pameran, bandar udara, serta tempat keramaian lainnya;
3. Meningkatkan intensitas sosialisasi *Sunset Policy* baik secara langsung atau melalui media.
4. Memerintahkan bawahannya agar hanya melakukan penelitian formal sesuai dengan prosedur yang telah diatur dalam *checklist* dan tidak melakukan tindakan-tindakan yang mengakibatkan Wajib Pajak membatalkan niatnya untuk memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy*;
5. Memerintahkan bawahannya agar tidak melakukan penelitian terhadap ketentuan material atas SPT Tahunan PPh yang disampaikan oleh Wajib Pajak dalam rangka *Sunset Policy* dan menerima SPT tersebut apabila telah memenuhi ketentuan formal;
6. Melaksanakan ketentuan peraturan pelaksanaan *Sunset Policy* yang telah diterbitkan dengan bimbingan Kepala Kantor Wilayah yang bersangkutan dan menanggulangi hal-hal yang menghambat kebijakan tersebut;
7. Meminta kepada seluruh pegawai Direktorat Jenderal Pajak turut serta memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy* dengan menyampaikan SPT Tahunan Wajib pajak Orang pribadi dan melaporkannya jumlah pegawai yang telah memanfaatkan fasilitas *Sunset Policy* kepada Sekretaris Direktur Jenderal pajak;

³⁹ Instruksi Direktur Jenderal Pajak Nomor : Ins -2/PJ/2008 tanggal 20 November 2008 tentang Optimalisasi Pelaksanaan Ketentuan *Sunset Policy*.

8. Melaporkan seluruh kegiatan *Sunset Policy* sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan atau berdasarkan permintaan Kantor Pusat DJP.

Instruksi ini diterbitkan karena didalam pelaksanaan penerimaan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak penghasilan dalam rangka Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 terdapat berbagai kendala di lapangan, seperti yang diungkapkan oleh Darmin Nasution bahwa "...yang masih menghalangi terlaksannaya *Sunset Policy* dengan baik, yang pertama petugas pajak. Untuk itu diminta Kepala Kantor Pelayanan Pajak agar mengawasi dan mengecek di lapangan anak buahnya jangan samapi menghambat Wajib Pajak melakukan pembetulan dengan pertanyaan-pertanyaan yang sebenarnya tidak punya data apa-apa tentang itu..."⁴⁰ Menurut pendapat penulis memang sebagai pedoman bagi pegawai pelaksana di lapangan yang berhadapan langsung dengan Wajib Pajak diperlukan instruksi atau arahan secara tertulis oleh Direktur Jenderal Pajak untuk sebagai pedoman untuk mengatasi atas keragu-raguan dalam pelaksanaan tugas yang terkait dengan kebijakan ini.

Namun demikian di dalam praktek pelaksanaannya masih terdapat berbagai keraguan didalam pelaksanaannya terutama yang terkait dengan jumlah penerimaan pajak yang akan hilang apabila Wajib Pajak tersebut memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007. Sebagai contoh, yang terjadi di salah satu Kantor Pelayanan Pajak Madya JKS di Jakarta,, dengan kasus sebagai berikut :

PT. ABC sedang dilakukan pemeriksaan atas seluruh kewajiban pajaknya yang meliputi kewajiban Pajak Penghasilan Badan, Pajak Penghasilan pasal 21/23 dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) untuk tahun pajak 2004, 2005, dan 2006. Pemeriksa belum menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP). Dan dari hasil temuan sementara Pemeriksa berdasarkan bukti cukup kuat bukan hasil analisa menyatakan sebagai berikut :

⁴⁰ Darmin Nasution, Arahan Direktur Jenderal pajak Pada Acara Pemantaapan dan Sosialisasi *Sunset Policy* dengan Para Account Representative(AR) KPP-KPP di Jaakarta, (Jakarta : Senin tanggal 1 Desember 2008).

No.	Tahun Pajak	Pokok PPh BM (Rp)	Sanksi (Rp)	Jumlah (Rp)
1	2004	10.565.330.116	10.565.330.116	21.130.660.232
2	2005	69.841.950.138	33.524.136.066	103.366.086.205
3	2006	36.226.637.898	17.591.806.739	53.818.444.637
Total		116.633.918.152	61.681.272.922	178.315.191.074

Dan Wajib Pajak ingin memanfaatkan fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007. Sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008, Pasal 7 ayat (1) huruf c, Wajib Pajak diperbolehkan untuk melakukan Pembetulan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan :

- Tahun Pajak 2005 dengan PPh kurang bayar sebesar Rp. 597.746.700,00
- Tahun Pajak 2006 dengan PPh kurang dibayar sebesar Rp. 89.296.800,00

Namun demikian baik pemeriksa dan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Madya yang bersangkutan ragu-ragu menerima Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak 2006 PT ABC, karena terdapat Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak. Atas permasalahan ini Kantor Pelayanan Pajak Madya X meminta petunjuk dan penegasan ke Kantor Wilayah Direktorat atasan KPP Madya X.

Dengan permasalahan ini menurut penulis ada beberapa hal yang perlu diperhatikan sebagai berikut :

Dalam rangka pemberian kepastian hukum dan menjalankan *law enforcement* terhadap Wajib Pajak, mengacu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE -33/PJ/2008 tanggal 27 Juli 2008 tentang Tata Cara Pemberian NPWP, Penerimaan dan Pengolahan SPT Tahunan PPh, Penghapusan Sanksi Administrasi, Pelaksanaan Pasal 37A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disampaikan sebagai berikut :

1. Berdasarkan pada Romawi II "Tata Cara Penerimaan dan Pengolahan SPT PPh", bahwa pada prinsip nya diterimanya Pembetulan SPT Tahunan PPh atas fasilitas *Sunset Policy* hanya didasarkan atas kelengkapan formal sesuai *checklist Sunset Policy*.

2. Dalam hal sedang dilakukan pemeriksaan atas beberapa jenis pajak, mengacu pada romawi IV Surat Edaran Nomor 33/PJ/2008 "Penghentian Pemeriksaan sehubungan dengan Pemanfaatan *Sunset Policy*" untuk dipastikan beberapa hal :
- Pajak yang terutang berdasarkan hasil Pembetulan SPT PPh Badan oleh Wajib Pajak harus lebih besar atau sama dengan temuan sementara pemeriksa yang didukung dengan bukti cukup dan bukan hasil analisis.
 - Atas penjualan apartemen dengan nilai PPh BM sebagaimana temuan pemeriksa sudah diungkapkan oleh Wajib Pajak pada pembetulan SPT Tahunan PPh Badan.
 - Dalam hal pemeriksaan dihentikan atau dilanjutkan pemeriksa harus meyakinkan bahwa Wajib Pajak tidak melakukan indikasi tindak pidana Pasal 39 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan tetap memperhatikan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008.

4.6.6. Pemanfaatan Data Atau Keterangan Yang Berkaitan Dengan SPT Tahunan PPh Yang Disampaikan Wajib Pajak Dalam Rangka Pelaksanaan Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 66/PMK.03/2008 tanggal 29 April 2008 tentang Tata Cara Penyampaian Atau Pembetulan SPT dan Persyaratan Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Penghapusan Sanksi Administrasi Dalam Rangka Penerapan Pasal 37A Undang undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan s.t.b.k.d.t dengan Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 4 berisi :

"Data dan Informasi yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menerbitkan surat ketetapan pajak-pajak lainnya".

Dan dalam Pasal 8 berisi tentang :

"Data dan informasi yang tercantum dalam pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi atau Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2), tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas pajak lainnya".

Atas ketentuan ini telah dijelaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/ PJ/2008 tanggal 31 Juli 2008 tentang Penegasan Pelaksanaan Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya, bahwa atas data dan informasi yang disampaikan oleh Wajib Pajak dalam rangka penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan / Pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan tidak akan digunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan dan menetapkan pajak lainnya.

Dan tentang data dan informasi ini diatur lebih lanjut dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-67/PJ/2008 tanggal 2 Desember 2008 tentang Pemanfaatan Data Atau Keterangan yang Berkaitan Dengan SPT Tahunan Pajak Penghasilan Yang Disampaikan Wajib Pajak Dalam Rangka Pelaksanaan Pasal 37A Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Beserta Ketentuan Pelaksanaannya, diatur lebih lanjut sebagai berikut :

1. SPT Tahunan PPh yang disampaikan Wajib Pajak dalam rangka *Sunset Policy* tidak dilakukan pemeriksaan kecuali terdapat data dan atau keterangan, selain data atau keterangan yang terdapat dalam SPT Tahunan PPh, yang menunjukkan bahwa SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy* tersebut tidak benar. Oleh karena itu, data dan/atau informasi dalam SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy* tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan terhadap SPT Wajib Pajak yang bersangkutan.
2. Data atau keterangan yang dapat ditindak lanjuti adalah data atau keterangan (bukan dari hasil analisis) yang berkaitan dengan perpajakan :
 - a. yang diperoleh dari instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lainnya; atau
 - b. yang berasal dari pihak lawan transaksi.
3. Pemeriksaan terhadap SPT Tahunan PPh yang disampaikan dalam rangka *Sunset Policy* karena adanya data atau keterangan sebagaimana dimaksudkan hanya dilakukan berdasarkan pertimbangan Direktur Jenderal Pajak .

Apabila di kemudian hari Kantor Pelayanan Pajak memperoleh data atau keterangan (bukan dari analisis), data atau keterangan tersebut terlebih dahulu ditindak

lanjuti dengan melaksanakan kegiatan persuasif melalui kegiatan konseling. Adapun prosedur pemanfaatan data atau keterangan tersebut dilakukan sebagai berikut :

1. *Account Represntative* melakukan penelitian terhadap data atau keterangan tersebut meyakini bahwa data atau keterangan tersebut belum tercakup dalam SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy*, dengan mempelajari berkas Wajib Pajak dan membandingkan data atau keterangan tersebut dengan SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Policy*;
2. Apabila data tersebut telah tercakup dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan dalam rangka *Sunset Policy* maka *Account Represntative* dapat langsung mengusulkan agar kasus tersebut tidak ditindaklanjuti dengan konseling atau pemeriksaan;
3. Dan apabila data atau keterangan tersebut belum termasuk dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan dalam rangka *Sunset Policy* maka akan dilakukan langkah-langkah sebagai berikut :
 - a. *Account Represntative* mengirinkan Surat Himbauan.klarifikasi kepada Wajib pajak dalam hal terdapat indikasi bahwa SPT Tahunan PPh dalam rangka *Sunset Pollicy* itu tidak benar;
 - b. Terhadap wajib Pajak yang dilakukan klarifikasi, *Account Represntative* melaksanakan konseling dengan tata cara sesuai Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 170/PJ/2007 tentang Tata Cara pelaksanaan Konseling Terhadap wajib pajak sebagai Tindak Lanjut Surat Himbauan.
 - Dalam pelaksanaan konseling *Account Represntative* didampingi oleh Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi atau Kepala Kantor sesuai dengan materialitas data atau keterangan.
 - Wajib Pajak menyampaikan sanggahan atau klarifikasi data / keterangan tersebut didukung dengan bukti-bukti yang kuat yang menunjukkan bahwa data/keterangan sudah termasuk dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan, maka *Account Represntative* dapat langsung mengusulkan agar kasusu tersebut tidak ditindaklanjuti dengan pemeriksaan;
 - Apabila sebaliknya dan Wajib Pajak bersedia membetulkan atau mengungkapkan ketidak benaran SPT, maka *Account Reprerntative*

mengawasi pelaksanaan pembetulan atau pengungkapan ketidakbenaran SPT;

- Dalam hal Wajib Pajak tidak memberikan klarifikasi namun menyampaikan pembetulan atau pengungkapan ketidak benaran SPT, maka *Account Representative* mengawasi pelaksanaan pembetulan atau pengungkapan ketidakbenaran SPT;
 - Apabila dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan konseling berakhir ternyata Wajib pajak tidak membetulkan atau mengungkapkan ketidak benaran SPT, maka *Account Representative* mengusulkan pemeriksaan khusus.
 - Apabila Wajib Pajak menyampaikan sanggahan tetapi tidak didukung dengan bukti-bukti kuat sehingga tidak dapat diyakini bahwa data tersebut tercakup dalam SPT Tahunan PPh dan Wajib Pajak tidak bersedia melakukan pembetulan atau mengungkapkan ketidakbenaran SPT, maka *Account Representative* mengusulkan pemeriksaan khusus.
- c. Apabila Wajib Pajak membetulkan atau mengungkapkan ketidak benaran SPT tidak sesuai dengan Surat Hibauan/Klarifikasi atau hasil Klarifikasi dengan *Account Representative*, terhadap Wajib Pajak yang bersangkutan dilakukan Hibauan/Klarifikasi berikutnya (ulang).
4. Apabila Wajib Pajak tidak merespon Surat Hibauan/Klarifikasi, maka *Account Representative* mengusulkan pemeriksaan khusus.

Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut secara jelas mengatur tentang data dan keterangan yang dikemudian hari diketahui maka akan dilakukan tindakan klarifikasi terlebih dahulu melalui konseling oleh *Account Representative*. Menurut pendapat penulis atas pemanfaatan data/keterangan ini memang Wajib Pajak tidak perlu khawatir akan dilakukan pemeriksaan atas Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan/Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang disampaikan dalam rangka *Sunset Policy* karena Direktorat Jenderal Pajak akan melakukan langkah-langkah konseling terlebih dahulu dan apabila Wajib Pajak tidak merespon maka akan dilakukan pemeriksaan dengan persetujuan Direktur Jenderal Pajak..

Menurut penulis memang terkait dengan pemeriksaan SPT Tahunan Pajak Penghasilan/Pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan yang disampaikan Wajib Pajak dalam rangka *Sunset Policy* kemungkinan kecil untuk dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak sepanjang Wajib Pajak dengan jujur dan benar telah mengukapkan/melaporkan seluruh penghasilan dan harta yang dimiliki. Akan tetapi Wajib pajak tidak begitu saja akan terlepas dari pemeriksaan untuk tahun pajak berikutnya, sebagai contoh :

PT. ABC (Wajib Pajak Badan) terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan membetulan SPT Tahunan PPh Badan tahun Pajak 2006 pada tanggal 4 Agustus 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Pembetulan SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Selisih (Rp)
1.	Pedaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00	2.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	800.000.000,00	900.000.000,00	100.000.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
5.	Penghasilan Kena Pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
6.	PPh Terutang	342.500.000,00	612.500.000,00	270.000.000,00
7.	Harta (Harga Perolehan)	11.000.000.000,00	20.500.000.000,00	9.500.000.000,00
8.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00	(20.000.000,00)
9.	Kekayaan Bersih	10.950.000.000,00	20.470.000.000,00	9.520.000.000,00

Atas Pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak 2006 memperoleh penghapusan sanksi administrasi sesuai Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007. Dan atas data yang dilaporkan dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan Pembetulan tahun pajak 2006 tidak akan ditetapkan surat ketetapan pajak untuk pajak lainnya.

Dan di dalam tahun pajak 2007 PT. ABC ini telah melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak 2007 dengan jujur, benar, dan telah melakukan pembayaran Pajak Penghasilan Pasal 29. Bahwa PT. ABC di tahun pajak 2007 seluruh Omzet, biaya dan harta, serta kewajiban telah dilaporkan seluruhnya kecuali terhadap selisih harta yang pada tahun pajak 2006 dari SPT Pembetulan dalam rangka *Sunset*

Policy ini saja yang belum dilaporkan oleh Wajib Pajak. Dengan adanya asas konsistensi didalam pelaporan pajak maka Wajib Pajak harus melakukan pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun pajak 2007 untuk memperhitungkan biaya atas penyusutan/amortisasi harta yang dilaporkan dalam SPT Tahunan Pembetulan tahun pajak 2006. dan memasukkan harta tersebut di dalam daftar harta /asset dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak 2007. Tentunya dengan memperhitungkan biaya/penyusutan/amortisasi ini akan menimbulkan kelebihan pembayaran Pajak Penghasilan tahun pajak 2007 dan tentunya Wajib Pajak akan dilakukan pemeriksaan.

Atas permasalahan ini penulis pernah menayakan terhadap beberapa pegawai pajak dan memang semua akan menjawab secara normatif bahwa Wajib Pajak tidak perlu khawatir dalam pemeriksaan sepanjang yang dilaporkan telah jujur dan benar dan sesuai ketentuan perpajakan tidak akan menimbulkan masalah, namun yang pasti Wajib Pajak tidak akan terlepas dari pemeriksaan yang seringkali merepotkan dengan berbagi penjelasan yang harus disampaikan kepada pemeriksa dan seringkali di dalam pemikiran pemeriksa akan terpikirkan bagaimana untuk tidak mengembalikan kelebihan pemabayaran Pajak Penghasilan ini dengan alasan demi penerimaan negara ataupun dengan alasan agar aman apabila atas Laporan Hasil Pemeriksaan dari pemeriksaan tersebut diperiksa oleh Inspektorat Jenderal dengan tidak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

Sedangkan untuk Wajib Pajak Baru yaitu Wajib Pajak Orang Pribadi yang baru mendaftarkan diri memperoleh NPWP di tahun 2008 dan melaporkan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2007 dan tahun-tahun pajak sebelumnya dimungkinkan untuk dilakukan pemeriksaan untuk tahun pajak berikutnya setelah tahun pajak pemanfaatan kebijakan ini, sebagai contoh :

Tn A mendaftarkan diri memperoleh NPWP pada tanggal 8 Maret 2008 yang kemudian melaporkan SPT Tahunan PPh tahun pajak 2005, 2006 dan 2007. Pada tahun pajak tersebut Wajib Pajak tidak akan dilakukan pemeriksaan sepanjang SPT Tahunan PPh yang dilaporkan dalam rangka *Sunset Policy* telah dilaporkan dengan jujur dan benar sesuai ketentuan peraturan perpajakan. Namun untuk tahun pajak 2008 dan seterusnya dimungkinkan diperiksa jika dibandingkan antara penghasilan yang diperoleh pada tahun 2008 dengan harta (asset) yang dimiliki. Hal ini terjadi kalau harta yang dimiliki

memerlukan biaya pemeliharaan/biaya perawatan, biaya pembayaran pajak dan jika dibandingkan dengan penghasilan ternyata menunjukkan ketidak wajarannya.

4.6.7. Wacana Perpajakan Pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Diberbagai media massa cetak dan elektronik memberitakan tentang waktu perpajakan pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 seperti yang diungkapkan oleh Menteri Keuangan dalam acara Temu Wicara Penutupan Perdagangan Bursa 2008 yang berisi bahwa perpanjangan ini berdasarkan instruksi dari Presiden. Menjelang tutup tahun, Direktorat Jenderal Pajak kewalahan melayani pendaftaran NPWP. Sebab banyak Wajib Pajak mendaftarkan diri menjelang akhir *Sunset Policy*. Dan untuk Wajib Pajak Lama, banyak Wajib Pajak memperbaiki SPT ini juga terlihat dari antrian Wajib Pajak di bank, karena batas pembayaran Pajak Penghasilan yang belum/kurang dibayar dan pelaporan SPT Tahunan PPh tanggal 31 Desember 2008. Oleh karena itu waktu pelaksanaan diperpanjang menjadi tanggal 28 Februari 2009. Dan dijelaskan oleh Darmin Nasution (Direktur Jenderal Pajak) bahwa payung hukum memperpanjang sedang disiapkan secepatnya melalui peraturan pemerintah pengganti undang-undang (Perpu).

Atas wacana perpanjangan pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 (*Sunset Policy*) apabila ditinjau dengan Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor III/MPR/2000 tanggal 18 Agustus 2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Perundang-undangan dalam Pasal 3 ayat (4) menyatakan bahwa :

Peraturan pemerintah pengganti undang-undang dibuat oleh Presiden dalam hal ihwal kegentingan yang memaksa dengan ketetapan sebagai berikut :

- a. Peraturan pemerintah pengganti undang-undang harus diajukan ke Dewan Perwakilan Rakyat dalam persidangan berikut.
- b. Dewan Perwakilan Rakyat dapat menerima atau menolak peraturan pemerintah pengganti undang-undang dengan tidak mengadakan perubahan.
- c. Jika ditolak Dewan Perwakilan Rakyat, peraturan pemerintah pengganti undang-undang harus dicabut.

Dan di dalam ayat (5) menyatakan :

Peraturan pemerintah pengganti undang-undang dibuat oleh Pemerintah untuk melaksanakan perintah undang-undang.

Menurut pendapat penulis kurang tepat untuk melakukan perpanjangan waktu pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 (*Sunset Policy*) ini dengan membuat Peraturan Pemerintah Penganti Undang-Undang karena Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2007 dengan tegas telah mengatur tentang waktu pelaksanaan yaitu tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, walaupun dengan perpanjangan ini menguntungkan Wajib Pajak dan Pemerintah. Karena tidak ada suatu hal ikhwal kegentingan yang memaksa apabila ditinjau dari berbagai hal :

1. Penerimaan Pajak tahun 2008 sampai dengan tanggal 24 Desember 2008 total termasuk pajak penghasilan (PPh) migas mencapai Rp559,8 triliun, diatas target APBN-P sebesar Rp534,3 triliun, yang merupakan penerimaan bersih setelah dikurangi restitusi. Sementara total penerimaan pajak tanpa PPh migas sebesar Rp488,7 triliun lebih tinggi dari target APBN-P senilai Rp480,9 triliun, diungkapkan Darmin Nasution.⁴¹ Bahwa penerimaan pajak telah melebihi target yang ditetapkan.
2. Membludaknya masyarakat yang mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) bukan karena mereka akan mengikuti program *Sunset Policy* tetapi karena pelaksanaan Undang-Undang Pajak Penghasilan yang baru (Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008) karena bagi yang tidak mempunyai NPWP akan dikenakan pajak yang lebih tinggi dan kalau berpergian keluar negeri akan membayar Fiskal Luar Negeri.⁴² Dan walaupun banyak masyarakat yang mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP adalah salah satu tugas dan program Direktorat Jenderal Pajak dalam ekstensifikasi yaitu penambahan Wajib Pajak terdaftar.

⁴¹ Thomas E Harefa, *Sunset policy Diperpanjang Hingga Februari 2009*, Investor Daily, tanggal 31 Desember 2008.

⁴² Pendapat penulis tentang hal ini karena seringkali penulis menanyakan kepada masyarakat yang akan membuat Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) alasan mereka mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP adalah karena mereka ingin memanfaatkan bebas Fiskal Luar Negeri dan mereka (masyarakat yang banyak mendaftar tersebut) adalah karyawan yang diminta oleh perusahaan untuk memiliki NPWP demi terhindar pengenaan tariff PPh yang lebih tinggi dari tarif normal.

Dan atas kebijaksanaan pemerintahan tentang perpanjangan pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 dapat dijelaskan bahwa :

1. Tidak seharusnya suatu kebijakan pemerintah yang telah dimuat dalam Undang-Undang dapat dianulir pernyataan lisan Menteri Keuangan. Seharusnya setiap kebijaksanaan harus dinyatakan secara tertulis. Namun seandainya dibuat secara tertulis-pun Peraturan Menteri Keuangan bukan merupakan bagian dari hirarkhi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 tahun 2004. Karena dalam Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tidak terdapat pendelegasian wewenang kepada Menteri Keuangan dalam hal perpanjangan pelaksanaan *Sunset Policy*.
2. Berdasarkan "*Theorie von Stufenbau des Rechtsordnung*" apabila terdapat pertentangan antara peraturan perundang-undangan yang berlawanan dengan peraturan perundangan yang lebih tinggi maka peraturan lebih rendah akan dikalahkan. Hal ini sejalan dengan dengan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung yang menyatakan bahwa " Mahkamah Agung menyatakan tidak sah peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang atas alasan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau pembentukannya tidak memenuhi ketentuan berlaku." Dengan demian sesuai pasal 31 ayat (4) Peraturan perundang-undangan yang dinyatakan tidak sah maka tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

Dan penulis sangat setuju dari berbagai pendapat yang dimuat didalam media massa yang mengungkapkan sebagai berikut :

- a. Pendapat dosen Universitas Islam Syarif Hidayatullah, Andi Syafrani yang disampaikan kepada Harian Rakyat Merdeka sebagai berikut : Pertama, membuat citra yang buruk terkait *Law Making Process* atau proses pembuatan undang-undang, Pemerintah dinilai membajak dan melanggar peran dewan Perwakilan rakyat lewat Perppu. Kedua, ada presenden buruk untuk *Law Enforcement* (penegakan hukum) karena Pemerintah mencontohkan adanya negosiasi dalam pelaksanaan hukum. Rakyat dengan nyata melihat bahwa hukum dapat dinego dan

diganti sesuai dengan keinginan penguasa, yang belum pas dengan kehendak dan kebaikan publik. Perppu menjadi *exit way* (jalan pintas) bagi pemerintah jika mereka tidak dapat menjalankan amanat undang-undang, karena berdasarkan undang-undang batas pelaksanaan hanya 1(satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007.

- b. Menurut Darussalam, perubahan batas waktu *Sunset Policy* karena sempitnya waktu mencenderai rasa keadilan bagi masyarakat yang telah mematuhi ketentuan perpajakan tepat waktu. Perpanjangan waktu hanya bisa dilaksanakan karena ada krisis ekonomi.

Dengan berbagai alasan tersebut di atas penulis tidak setuju dilakukan perpanjangan waktu pelaksanaan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 (*Sunset Policy*) karena menimbulkan rasa ketidakadilan bagi Wajib Pajak yang telah melaksanakan kewajiban pajaknya sesuai peraturan perpajakan dan menimbulkan ketidakpastian hukum karena adanya negosiasi dari berbagai pihak yang berkepentingan maka ketentuan undang-undang dapat dirubah dengan mudah tanpa adanya alasan yang mendasar.

4.7. Analisis Dampak Penerapan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Dengan diterapkannya Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 setelah dilakukan analisis terdapat dampak terhadap Wajib Pajak dan terhadap Direktorat Jenderal Pajak adalah sebagai berikut :

1. Dampak Bagi Wajib Pajak

A. Dampak Bagi Wajib Pajak Yang Memanfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Bagi Wajib Pajak yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A terdapat dampak Positifnya :

a. Tidak akan dikenakan sanksi administrasi

Dengan dihapuskan sanksi administrasi maka terhadap Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh dan yang melakukan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh. Dapat diberikan ilustrasi sebagai berikut :

Contoh 1 :

Tn, Agus adalah memiliki usaha dagang di daerah Tebet Jakarta Selatan. Baru terdaftar pada tanggal 2 Juli 2008 dan menyampaikan SPT Tahunan untuk tahun pajak 2006 dan 2007 pada tanggal membayar pajak penghasilan terutang dan melaporkan SPT Tahunannya 21 Agustus 2008 dengan rincian data sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006	SPT PPh Tahun 2007
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	786.800.000,00	886.800.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.213.200.000,00	2.113.200.000,00
5.	PTKP(TK/-)	13.200.000,00	13.200.000,00
6.	Penghasilan Kena pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00
7.	PPh Terutang	386.250.000,00	701.250.000,00
8.	Penghasilan Netto setelah Pajak	813.750.000,00	701.398.750.000,00
9.	HARTA (Harga Perolehan)	20.000.000.000,00	21.090.000.000,00
10.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00
11.	Kekayaan Bersih	19.950.000.000,00	21.050.000.000,00

Perhitungan sanksi administrasi adalah sebagai berikut sesuai Pasal 9 ayat (2b) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagai berikut :

- Tahun Pajak 2006
Bunga keterlambatan sebesar = 29 bulan x 2 % x Rp.386.250.000 =Rp224.025.000
 - Tahun pajak 2007
Bunga keterlambatan sebesar = 17 bulan x 2 % x Rp.701.250.000=Rp238.425.000
- Atas sanksi administrasi berupa bunga untuk tahun pajak 2006 sebesar Rp224.025.000 dan tahun pajak 2007 sebesar Rp238.425.000 dihapuskan dengan tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP).

Contoh : 2

Wajib Pajak Badan membetulkan SPT Tahunan PPh WP Badan tahun pajak 2002 pada tanggal 20 Agustus 2008 dengan jumlah Pajak Penghasilan yang kurang dibayar sebesar Rp100.000.000,00. Pada saat pembetulan dilakukan terhadap SPT Wajib Pajak tersebut tidak sedang dilakukan pemeriksaan. Berdasarkan kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi :

- Pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2002 diterima dan memperoleh fasilitas Penghapusan Sanksi Administrasi;
- Pembetulan tersebut dilakukan terhadap SPT Tahunan PPh tahun Pajak yang telah melewati jangka waktu 2(dua) tahun, pembetulan SPT sebagaimana dimaksud Pasal 8 ayat (4) Undang Undang KUP tetapi merupakan pembetulan SPT Tahunan PPh dalam rangka Pasal 37A Undang Undang KUP. Dengan demikian atas kekurangan pajak yang tercantum dalam pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2002 tersebut :

- a) Tidak dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (5) Undang Undang KUP, yaitu sanksi sebesar Rp. 50.000.000,00 hapus; dan
- b) Diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (2) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 dalam rangka pelaksanaan ketentuan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi, yaitu :

$2\% \times 65 \text{ bulan} \times \text{Rp.}100.000.000,00 = \text{Rp}130.000.000$ sanksi ini dihapuskan.

Atas Sanksi Administrasi berupa kenaikan sesuai Pasal 8 ayat (5) undang Undang Nomor 28 tahun 2008 sebesar Rp50.000.000 dan sanksi bunga pasal 8 ayat(2) sebesar Rp130.000.000 dihapuskan dengan tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak.

b. Data/Informasi tidak akan dipergunakan untuk melakukan pemeriksaan dan menetapkan pajak lainnya.

Tidak akan diterbitkan surat ketetapan pajak atas pajak lainnya terhadap data/informasi dari Surat Pemberitahuan PPh /Pembetulan Surat Pemberitahuan PPh yang disampaikan dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 66/PMK.03.2008 tanggal 29 April 2008, Pasal 4 dan Pasal 8 menyatakan bahwa, data dan informasi yang tercantum dalam :

1. Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang disampaikan oleh Wajib Pajak Orang Pribadi dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A ayat (2) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007

2. Pembedetulan Surat Pemberitahuan Tahunan pajak Penghasilan Orang Pibadi /Wajib pajak Badan dalam rangka memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A ayat (1) Undang Undang Nomor 28 tahun 2007.

Tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas pajak lainnya.

Contoh 1 :

Wajib Pajak Orang pribadi baru terdaftar tanggal 2 Juli 2008 dan menyampaikan SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Tahun Pajak 2006 dan 2007 pada tanggal 21 Juli 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	SPT PPh Tahun 2007 (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	786.800.000,00	886.800.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.213.200.000,00	2.113.200.000,00
5.	PTKP(TK/-)	13.200.000,00	13.200.000,00
6.	Penghasilan Kena pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00
7.	PPh Terutang	386.250.000,00	701.250.000,00
8.	Penghasilan Netto setelah Pajak	813.750.000,00	701.398.750.000,00
9.	HARTA (Harga Perolehan)	20.000.000.000,00	21.090.000.000,00
10.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00
11.	Kekayaan Bersih	19.950.000.000,00	21.060.000.000,00

Atas data yang dilaporkan tersebut Direktorat Jederal Pajak tidak dapat menggunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan dan menetapkan pajak lainnya.

Contoh 2 :

Wajib Pajak Orang Pribadi terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan membetulkan SPT Tahunan PPh Wajib pajak Orang Pribadi Tahun 2006 pada tanggal 4 Agustus 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	Pembetulan SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	Selisih (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00	2.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	786.800.000,00	886.800.000,00	100.000.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.213.200.000,00	2.113.200.000,00	900.000.000,00
5.	PTKP(TK/-)	13.200.000,00	13.200.000,00	0,0
6.	Penghasilan Kena pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
7.	PPh Terutang	386.250.000,00	701.250.000,00	315.000.000,00
8.	Penghasilan Netto setelah Pajak	813.750.000,00	701.398.750.000,00	585.000.000,00
9.	HARTA (Harga Perolehan)	20.000.000.000,00	21.090.000.000,00	2.500.000.000,00
10.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00	(20.000.000,00)
11.	Kekayaan Bersih	19.950.000.000,00	21.060.000.000,00	2.520.000.000,00

Atas data yang dilaporkan tersebut Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menggunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan dan menetapkan pajak lainnya

Contoh 3 :

Wajib Pajak Badan terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan membetulkan SPT Tahunan PPh Badan tahun Pajak 2003 pada tanggal 4 Agustus 2008, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Pembetulan SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Selisih (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00	2.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	800.000.000,00	900.000.000,00	100.000.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
5.	Penghasilan Kena Pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
6.	PPh Terutang	342.500.000,00	612.500.000,00	270.000.000,00
7.	Harta (Harga Perolehan)	11.000.000.000,00	20.500.000.000,00	9.500.000.000,00
8.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00	(20.000.000,00)
9.	Kekayaan Bersih	10.950.000.000,00	20.470.000.000,00	9.520.000.000,00

Atas data yang dilaporkan tersebut Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menggunakan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan dan tidak dapat menetapkan pajak lainnya.

c. Penghentian Pemeriksaan Pajak, sepanjang Pemeriksa Pajak belum menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP).

Sesuai ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2008 tanggal 27 Juni 2008 dan aturan pelaksanaannya pemeriksaan terhadap SPT Wajib Pajak yang telah dibetulkan dalam rangka Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP dihentikan kecuali :

- a. Pajak yang terutang berdasarkan pembetulan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak orang pribadi/badan lebih rendah dari pada pajak yang terutang berdasarkan temuan pemeriksa yang didukung dengan bukti yang cukup (bukan hasil analisis) dan disetujui oleh atasan Kepala Unit Pemeriksaan;
- b. Terdapat Indikasi tindak pidana dibidang perpajakan, yaitu :
 - Wajib Pajak menolak untuk dilakukan pemeriksaan;
 - Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - Wajib Pajak tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - Wajib Pajak tidak menyimpan buku, catatan , atau dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik dan diselenggarakan secara program aplikasi *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat(1) Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - Wajib Pajak tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut;
 - Wajib Pajak menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
 - Wajib Pajak menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

d. Tidak akan dilakukan pemeriksaan.

Tidak akan diperiksa atas Surat Pemberitahuan Tahunan PPh atau Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh, kecuali jika Surat Pemberitahuan PPh tersebut menyatakan Lebih Bayar (LB) atau rugi, atau terdapat data/informasi lain yang menyatakan bahwa SPT Tahunan tersebut tidak benar.

Bahwa seperti telah dijelaskan di atas bahwa data/informasi yang ada dalam SPT Tahunan PPh Orang Pribadi dan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh WP badan atau WP Orang Pribadi yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang KUP tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan tindakan pemeriksaan. Tetapi kalau terdapat data baru yang menyatakan bahwa SPT Tahunan PPh WP Orang Pribadi atau Pembetulan SPT Tahunan PPh WP Badan/WP Orang Pribadi yang menyatakan tidak benar, maka data/informasi tersebut dapat digunakan sebagai dasar untuk dilakukan pemeriksaan.

Namun demikian terdapat dampak negatif bagi Wajib Pajak yaitu Wajib Pajak tidak akan terhindar begitu saja dalam hal pemeriksaan terutama atas pemeriksaan pajak tahun – tahun pajak berikutnya.

B. Dampak Bagi Wajib Pajak Yang Tidak Menfaatkan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007

Keadilan merupakan salah satu asas yang seringkali menjadi pertimbangan penting dalam memilih *policy opinion* yang ada dalam membangun sistem perpajakan. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak-pajak dipungut pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai bagiannya. Dan sesuai dengan asas *Horizontal Equity*, suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila wajib pajak yang berada dalam "kondisi" yang sama diperlakukan sama.⁴³

⁴³ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, (Jakarta, PT. RajaGrafindo: 2005), hal. 120-125

Untuk mewujudkan rasa keadilan diantara seluruh masyarakat (Wajib Pajak) seharusnya Direktorat Jenderal Pajak harus memberikan perlakuan yang sama terhadap setiap Wajib Pajak dalam penerapan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Apabila Direktur Jenderal Pajak segera melaksanakan Pasal 35 Undang Undang Nomor 28 tahun 2007 yaitu dalam rangka pengawasan kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan sebagai konsekwensi penerapan sistem *self-assessment* dan akan segera menghimpun data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan yang bersumber dari instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain, maka bagi Wajib Pajak yang tidak memanfaatkan Fasilitas penghapusan sanksi administrasi pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007, Wajib Pajak yang bersangkutan akan dikenakan sanksi perpajakan sesuai pelanggaran yang telah dilakukan dalam bidang perpajakan.

Namun apabila Direktorat Jenderal Pajak tidak atau belum memiliki data base yang akurat dan terintegrasi terhadap semua informasi yang terkait dengan pajak, maka Wajib Pajak yang melakukan penghindaran ataupun penggelapan pajak akan tetap menikmati kebebasan tidak membayar pajak sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku. Wajib Pajak ini dapat dikatakan sebagai penumpang gelap dalam kehidupan bernegara dan berbangsa, dengan menikmati segala fasilitas dari negara dan tidak melaksanakan kewajiban sebagai warga negara yang baik khususnya dalam hal membayar pajak.

2. Dampak Bagi Direktorat Jenderal Pajak

Atas pelaksanaan Kebijakan Penghapusan sanksi Administrasi Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 akan sangat berpengaruh kepada Direktorat Jenderal Pajak:

a. Dampak Positif Bagi Direktorat Jenderal Pajak

Selaras dengan adanya Pasal 35A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2008 yaitu

1. Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana dalam bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.

2. Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut diiadakan kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan diiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan.
3. Tata cara permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Dengan demikian apabila Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2008 ini akan berjalan sukses maka terbentuk *Data Base* yang akurat dan apabila Pasal 35A ini efektif dilaksanakan maka Direktorat Jenderal Pajak akan memiliki *Data Base* Wajib Pajak disamping akurat juga terintegrasi dengan baik.

b. Dampak Negatif Bagi Direktorat Jenderal Pajak

Dampak negatifnya bagi Direktorat Jenderal Pajak adalah adanya kerugian bagi Penerimaan Negara dalam hal :

- a. adanya "*Potensial Loss*" terhadap sanksi administrasi yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak.

Contoh i :

Tn, Agus adalah meliki usaha dagang di daerah Tebet Jakarta Selatan. Baru terdaftar pada tanggal 2 Juli 2008 dan menyampaikan SPT Tahunan untuk tahun pajak 2006 dan 2007 pada tanggal membayar pajak penghasilan terutang dan melaporkan SPT Tahunannya 21 Agustus 2008 dengan rincian data sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	SPT PPh Tahun 2007 (Rp)
1.	Peredaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	786.800.000,00	886.800.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.213.200.000,00	2.113.200.000,00
5.	PTKP(TK/-)	13.200.000,00	13.200.000,00
6.	Penghasilan Kena pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00
7.	PPh Terutang	386.250.000,00	701.250.000,00
8.	Penghasilan Netto setelah Pajak	813.750.000,00	701.398.750.000,00
9.	HARTA (Harga Perolehan)	20.000.000.000,00	21.090.000.000,00

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2006 (Rp)	SPT PPh Tahun 2007 (Rp)
10.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00
11.	Kekayaan Bersih	19.950.000.000,00	21.060.000.000,00

Perhitungan sanksi administrasi adalah sebagai berikut sesuai Pasal 9 ayat (2b) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagai berikut :

- Tahun Pajak 2006

Bunga keterlambatan sebesar = 29 bulan x 2 % x Rp.386.250.000 =Rp224.025.000

- Tahun pajak 2007

Bunga keterlambatan sebesar = 17 bulan x 2 % x Rp.701.250.000=Rp238.425.000

Jadi terdapat potensial loss terhadap penerimaan Negara yang berupa sanksi administrasi berupa bunga yang seharusnya dibayar oleh Tn. Agus sebesar Rp.462.450.000.

b. Adanya *Potensial Loss* terhadap penerimaan negara dari pajak lainnya yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak.

Contoh 3 :

PT. ABC terdaftar sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan bergerak dibidang perdagangan – supplier barang-barang elektronik yang merupakan Barang Kena Pajak (terutang Pajak Pertambahan Nilai). PT. ABC membetulkan SPT Tahunan PPh Badan tahun Pajak 2003 pada tanggal 4 Agustus 2008 (menyetor pajak dan melaporkan), dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Pembetulan SPT PPh Tahun 2003 (Rp)	Selisih (Rp)
1.	Pedaran Usaha	10.000.000.000,00	12.000.000.000,00	2.000.000.000,00
2.	Harga Pokok Penjualan	8.000.000.000,00	9.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3.	Pengurang Penghasilan Bruto	800.000.000,00	900.000.000,00	100.000.000,00
4.	Penghasilan Netto	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
5.	Penghasilan Kena Pajak	1.200.000.000,00	2.100.000.000,00	900.000.000,00
6.	PPh Terutang	342.500.000,00	612.500.000,00	270.000.000,00
7.	Harta (Harga Perolehan)	11.000.000.000,00	20.500.000.000,00	9.500.000.000,00
8.	Kewajiban	50.000.000,00	30.000.000,00	(20.000.000,00)
9.	Kekayaan Bersih	10.950.000.000,00	20.470.000.000,00	9.520.000.000,00

Atas selisih penjualan barang-barang elektronik tersebut PT. ABC belum memungut Pajak Pertambahan Nilai dari pihak manapun dan tidak menerbitkan faktur pajak standar. Sesuai Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan penjualan Barang Mewah, bahwa PT. ABC sebagai pengusaha Kena Pajak dan wajib memungut Pajak Pertambahan Nilai. Dengan PT. ABC memanfaatkan kebijakan penghapusan administrasi Pasal 37A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, dengan membetulkan SPT Tahunan PPh tahun pajak 2003, terhadap data tersebut Direktorat Jenderal Pajak tidak berhak menetapkan Surat Ketetapan Kurang Bayar (SKPKB) atas Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sebesar :

Selisih Penjualan tahun pajak 2003	Rp2.000.000.000,00
Dasar Pengenaan Pajak (PPN)	Rp2.000.000.000,00
PPN terutang	Rp 200.000.000,00
Sanksi Bunga 2% x 57 bulan x Rp200.000.000	Rp 228.000.000,00
Sanksi kenaikan	Rp. 200.000.000,00

SKPKB PPN Masa Januari – Desember 2003	Rp. 628.000.000,00
--	--------------------

Dengan demikian terdapat *potensial loss* dari pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dari PT. ABC sebesar Rp628.000.000,00

BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dari hasil penelitian yang telah diuraikan dalam bab-bab terdahulu, maka dapat dikemukakan kesimpulan-kesimpulan sebagai berikut:

1. Latar belakang diterbitkannya Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 adalah :

- a. Kesadaran masyarakat yang rendah untuk mendaftarkan diri untuk memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)
- b. Kepatuhan formal dan material Wajib Pajak terdaftar sangat rendah.

Dari latar belakang inilah dan berdasarkan Pasal 35 A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak diberikan kewenangan untuk menghimpun data dan informasi dari instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain yang terkait dengan transaksi wajib pajak. Untuk memberikan rasa keadilan bagi Wajib Pajak maka diberikan kesempatan kepada (1) Wajib Pajak Orang Pribadi (Wajib Pajak Baru) untuk mendaftarkan diri memiliki NPWP dan melaporkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak 2007 dan tahun-tahun sebelumnya, (2) Wajib Pajak Lama (Wajib Pajak Badan/ Orang Pribadi) yang telah terdaftar sebelum 1 Januari 2008 untuk melaporkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan/SPT Tahunan Pembetulan Pajak Penghasilan tahun pajak 2006 dan tahun-tahun pajak sebelumnya, sesuai Pasal 37 A Undang Undang Nomor 28 tahun 2007, dengan jujur dan benar sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan untuk memperoleh fasilitas penghapusan sanksi administrasi dan apabila Direktorat Jenderal Pajak melakukan *law enforcement*, maka data wajib pajak yang bersangkutan telah dilaporkan di dalam Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilannya.

2. Tujuan dari Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 adalah agar Direktorat

Jenderal Pajak mempunyai Data Base Wajib Pajak yang akurat disamping itu untuk menambah penerimaan pajak di tahun 2008.

3. Analisis atas penerbitan peraturan pelaksana Kebijakan Penghapusan Sanksi Administrasi Perpajakan adalah sebagai berikut :
 - a. Peraturan pelaksanaannya diterbitkan sangat terlambat yang baru diterbitkan pada bulan Juli 2008 dan terdapat Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak baru diterbitkan pada tanggal 2 Desember 2008.
 - b. Peraturan pelaksana sering kali berubah-ubah yang sangat membingungkan baik bagi Wajib Pajak maupun bagi petugas pajak.
 - c. Peraturan Pelaksana memperluas kategori Wajib Pajaknya dapat memanfaatkan Kebijakan penghapusan sanksi administrasi Pasal 37 A Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, penghapusan sanksinya dan penghentian pemeriksaan, dan perluasan tersebut terkait dengan *tax base*.
 - d. Banyak peraturan pelaksana yang disahkan pada bulan Juni 2008 sehingga berlaku surut sehingga dapat merusak sistem yang telah ada
4. Kepastian Hukum bagi Wajib Pajak yang memanfaatkan Kebijakan Penghapusan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007, atas data dan informasi yang disampaikan dalam SPT Tahunan PPh /Pembetulan SPT Tahunan PPh dalam rangka kebijakan ini adalah tidak akan dilakukan pemeriksaan sepanjang tidak ada data lain yang membuktikan bahwa SPT yang bersangkutan tidak benar. Namun demikian pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sangat terbuka untuk tahun-tahun pajak selanjutnya setelah tahun pajak 2006 (WP lama) atau tahun 2007 (WP Baru)
5. Dampak Kebijakan Penghapusan Penghapusan Sanksi Administrasi yang diatur dalam Pasal 37A Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 mempunyai pengaruh positif dan negatif bagi Wajib Pajak dan bagi Direktorat Jenderal Pajak.

Saran-Saran

1. Apabila Direktorat Jenderal Pajak akan melaksanakan suatu kebijakan perpajakan yang masa berlakunya sangat terbatas hendaknya melakukan penelitian lebih mendalam dan kesiapan dalam segala hal yang terkait dengan kebijakan yang akan ditetapkan agar tidak menimbulkan kesan bahwa Direktorat Jenderal Pajak tidak siap akan kebijakan tersebut.
2. Direktorat Jenderal Pajak hendaknya menempatkan sumber daya manusia yang kompeten dan memiliki latar belakang pendidikan dari ilmu hukum khususnya yang terkait dengan pembuatan peraturan perpajakan sehingga tidak terjadi kesimpangsiuran peraturan yang mengakibatkan ketidak pastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak.
3. Dalam pembuatan maskot, iklan layanan dan segala hal yang terkait dengan pajak hendaknya didasarkan pada filosofi yang mendalam agar tidak menimbulkan kesan negatif didalam pemikiran masyarakat umum.
4. Mengingat pentingnya pajak bagi pembangunan dan untuk menumbuhkan kesadaran masyarakat dan kepedulian masyarakat untuk membayar pajak hendaknya Direktorat Jenderal Pajak meningkatkan lagi frekuensi penyuluhan perpajakan dan mengusulkan kepada Pemerintah agar materi perpajakan menjadi mata pelajaran di pendidikan formal

DAFTAR REFERENSI

A. BUKU-BUKU

- Amiruddin dan H. Zainal Asikin, Pengantar Metode penelitian Hukum, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2004
- Apeldoorn, L.J. van. Pengantar Ilmu Hukum (*Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht*). Diterjemahkan oleh Oetarid Sadino. Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 2005.
- Asshiddiqie, Jimly, Ali Safaat, Teori hans Kelsen, Tentang Hukum, Jakarta: Konstitusi Press, 2006.
- Barata, Atep Adya dan Zul Afdi Ardian, Perpajakan Jilid 1, Bandung : Armico, 1989.
- Brotodiharjo, Santosa. Pengantar Hukum Pajak, Jakarta : Ghalia Indonesia, 1989.
- Darussalam, Danny Septriadi, Membatasi Kekuasaan untuk Mengenakan Pajak, Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, 2006.
- Devano, Sony dan Siti Kurnia Rahayu, Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu, Jakarta, Kencana Perdana Media Group, 2006.
- Dirdjosisworo, Soedjono, Pengantar Ilmu Hukum, Jakarta : PT. RadjaGrafindo Persada, 1983.
- Fredmann, W, Teori % Filsafat Hukum, Jakarta: Rajawali Press, 1990.
- Ghofur, Abdul, Anshori, Filsafat Hukum, Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 2006.
- Harahap, Krisna, Konstitusi Republik Indonesia,, Bandung, PT. Grafiti Budi Utami, 2004.
- Huijbers, Theo. *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*. Yoyakarta: Kanisius, 1982.
- Hutagaol, John, Darussalam, dan Danny Septriadi, Kapita Selektta Perpajakan, Jakarta: Salemba Empat, 2006.
- Judisseno, Rimsky K. Pajak & Strategi Bisnis, Sustu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerpan Akutansi di Indonesia, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005.
- Judisseno, Rimsky K. Perpajakan, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2004.
- Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. New York: Russel & Russel, 1945.

- Kusumaatmadja, Mochtar, *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan*, Bandung: PT. Alumni, 2004.
- Mardiasmo, *Perpajakan*, Edisi Revisi 2006, Yogyakarta, Penerbit Andi, 2006.
- Mamudji, Sri dan Hang Rahardjo, *Tehnik Menyusun Karya Ilmiah, Bahan Kuliah Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Jakarta, 2006.
- Marsyahrul Tony, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, 2005.
- Mansyury, *Pajak Penghasilan lanjutan*, Jakarta: Ind-Hill-Co, 1996.
- Manullang, E. Fernando, *Menggapai Hukum berkeadilan, Tinjauan Hukum Kodrat dan Antinomi Nilai*, Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2007.
- Nugroho, Riant D. *Kebijakan Publik Untuk Negara-Negara Berkembang*, Jakarta: PT. Elex Media Kontupindo, 2002.
- Nurmantu, Safri, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005.
- Pandiangan, Liberti. *Modernisasi & Reformasi Pelayanan Perpajaka, Berdasarkan UU Terbaru*, Jakarta: PT. Elex Media Komputindo, 2008.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Rahardjo, Satjipto, *Ilmu Hukum*, bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2006.
- Rahardjo, Satjipto. *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang pergulatan Manusia dan Hukum*, Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2008.
- Rahardjo, Satjipto, *Hukum dalam Jagat ketertiban Bacaan Mahasiswa Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro*, Jakarta: Penerbit UKI Press, 2006.
- Rawls, John. *Teori Keadilan (A Theory of Justice)*, Diterjemahkan oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2006.
- Rosdiana, Haulia dan Rasin Tarigan. *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2005.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Perlindungan Hukum Ewajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007.

- Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007.
- Soekanto Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif – Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta : PT. Radja Grafindo Persada, 2007.
- Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Sinar Grafika, 2007.
- Subyantoro, Heru dan Singgih Riphai, *Kebijakan Fiskal*, Jakarta, Kompas, 2004.
- Sumitro, Rochmat. *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, Bandung : PT Eresco, 1991.
- Sunggono, Bambang, *Metodologi Penelitian hukum*, Jakarta, PT. rajaGrafindo Persada:1997
- Supramono, Theresia Woro Damayanti, *Perpajakan Indonesia, Mekanisme dan Perhitungan*, Yogyakarta: Penerbitan Andi, 2005.
- Suandy, Early, *Hukum Pajak*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2005.

B. MAJALAH

- , *Esensi Modernisasi adalah Mengubah Kultur dan Mindset*, , *Majalah Berita Pajak*, Vol. XL No. 1599 (November 2007).
- , *Profil Reformasi Birokrasi depatemen Keuangan republik Indonesia*, Humas Depkeu, TRB Depkeu, 2008.

C. INTERNET

- , *Tinjauan Pustaka*, <http://www.dandri.or.id/file/suwandjaunair.bab2.pdf>, diakses pada tanggal 10 Maret 2008
- , *TOPP kejar 370000 Wajib Pajak*, <http://www.pajakpribadi.com> diakses pada tanggal 21 Februari 2008
- Iskartinah, *Pelaksanaan Fungsi Hukum Administrasi Negara*, <http://kunani.wordpress.com>, 6 November 2007.
- , *Profil Reformasi Birokrasi depatemen Keuangan republik Indonesia*, Humas Depkeu, TRB Depkeu, 2008.

D. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Indonesia. *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. UU Nomor 6 Tahun 1983. LN Nomor 49 Tahun 1983, TLN Nomor 3262.

Indonesia. *Undang-Undang Pajak Penghasilan*. UU Nomor 7 Tahun 1983. LN Nomor 50 Tahun 1983, TLN Nomor 3263.

Indonesia. *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*. UU Nomor 8 Tahun 1983. LN Nomor 51 Tahun 1983, TLN Nomor 3264.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983*. UU Nomor 9 Tahun 1994. LN Nomor 59 Tahun 1994, TLN Nomor 3566.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983*. UU Nomor 10 Tahun 1994. LN Nomor 60 Tahun 1994, TLN Nomor 3567

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983*. UU Nomor 11 Tahun 1994. LN Nomor 61 Tahun 1994, TLN Nomor 3568.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983*. UU Nomor 16 Tahun 2000. LN Nomor 126 Tahun 2000, TLN Nomor 3984.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983*. UU Nomor 17 Tahun 1994. LN Nomor 127 Tahun 1983, TLN Nomor 3985.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983*. UU Nomor 18 Tahun 1994. LN Nomor 128 Tahun 1983, TLN Nomor 3986.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983*. UU Nomor 28 Tahun 2007. LN Nomor 85 Tahun 2007, TLN Nomor 4740.