

## BAB IV

### ANALISIS HASIL PENELITIAN

Pada bagian ini, ketiga produk hukum yang menjadi objek penelitian ini akan dianalisis berdasarkan pendapat para informan mengenai prinsip-prinsip keadilan, yuridis dan hierarki. Keselarasan terhadap ketiga prinsip tersebut merupakan salah satu kriteria sah tidaknya sebuah peraturan perundangan. Tiga syarat lain yang menentukan sah tidaknya adalah (1) dibuat oleh alat perlengkapan yang berwenang, (2) diberi bentuk tertentu dan (3) isi dan tujuannya harus sesuai dengan isi dan tujuan peraturan dasarnya.

Seperti telah dibahas panjang lebar dalam bab terdahulu, keadilan adalah bagaimana pembagian tekanan pajak di antara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, di bawah perlindungan pemerintah. Dalam asas *equality* ini tidak diperbolehkan suatu Negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

Asas keadilan harus benar-benar dipegang teguh, baik dalam peraturan perundang-undangannya maupun dalam pelaksanaannya sehari-hari dalam prektiknya. Oleh karena itu menjadi syarat mutlak bagi pembuat undang-undang (legislatif) dan bagi pembuat kebijakan (pemerintah) untuk memperhatikan dan mempertimbangkan syarat-syarat keadilan.

Tugas hukum adalah menjamin kepastian hukum. Kepastian hukum dapat tercapai apabila hukum itu berbentuk hukum tertulis (undang-undang) yang di dalamnya merupakan suatu peraturan yang sistematis, logis dan pasti. Hukum atau undang-undang tidak boleh memuat aturan-aturan yang saling bertentangan satu sama lain dan juga sampai terdapat ketentuan serta istilah yang dapat ditafsirkan secara berlainan. Kepastian hukum sendiri mengacu kepada suatu kondisi dimana ketentuan undang-undang tidak boleh menimbulkan keragu-raguan, dan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus-menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk

memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Tata urutan peraturan perundang-undangan disusun berdasarkan tinggi rendahnya lembaga penyusun peraturan perundangan dan menunjukkan tinggi rendahnya tingkat kedudukan masing-masing peraturan tersebut. Oleh karena itu, tata urutan atau hierarki peraturan perundang-undangan tidak dapat diubah atau dipertukarkan tingkat kedudukannya. Peraturan perundangan yang lebih rendah tingkat kedudukannya tidak boleh bertentangan isinya dengan peraturan perundangan lain yang lebih tinggi tingkat kedudukannya.

#### **A. Peraturan Pemerintah No. 81 Tahun 2007 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka.**

Melalui PP ini, pemerintah memberikan fasilitas pajak berupa penurunan tarif 5% dari tarif tertinggi pajak penghasilan, sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (2) Undang-undang No.17/2000 tentang Pajak Penghasilan. Penurunan tarif tersebut hanya diperuntukan bagi Wajib Pajak badan dalam negeri berbentuk perseroan terbuka yang memenuhi syarat-syarat tertentu. Wajib Pajak badan dalam negeri di luar perseroan terbuka meski mempunyai kedudukan yang sama dalam sistem perpajakan, tertutup haknya untuk mendapatkan fasilitas sebagaimana diatur dalam PP 81/2007.

Penurunan tarif umum PPh untuk Wajib Pajak Badan dalam negeri meski dimungkinkan berdasarkan Pasal 17 ayat (2) UU PPh, namun ada beberapa syarat yang harus dipenuhi. Berdasarkan Penjelasan Pasal 17 ayat (2) UU PPh, ada lima syarat yang harus dipenuhi pemerintah untuk menurunkan tarif tertinggi. Kelima syarat tersebut adalah diatur dalam Peraturan Pemerintah, diberlakukan mulai 1 Januari, diberlakukan secara nasional, diumumkan dua bulan sebelum diberlakukan dan diberitahukan terlebih dulu ke DPR dalam rangka pembahasan APBN.

Dari lima syarat tersebut, ada tiga syarat yang belum atau tidak dipenuhi oleh PP No. 81/2007 yaitu:

- a. PP 81/2007 tidak memenuhi amanat Pasal 17 Ayat (2) UU 17/2000 agar perubahan tarif sebagaimana dimaksud dalam ayat ini diberlakukan secara nasional karena hanya mengatur mengenai Penurunan Tarif Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka dimana Wajib Pajak badan dalam negeri dengan bentuk yang lain tidak dapat turut menikmati keberlakuan Penurunan Tarif Pajak Penghasilan tersebut.
- b. PP 81/2007 memang berlaku efektif per 1 (satu) Januari 2008, namun baru diundangkan pada tanggal 28 Desember 2007 sehingga tidak memenuhi amanat Pasal 17 Ayat (2) UU 17/2000 agar perubahan tarif sebagaimana dimaksud dalam ayat ini diumumkan selambat-lambatnya 2 (dua) bulan sebelum tarif baru itu berlaku efektif.
- c. PP 81/2007 tidak dikemukakan oleh Pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR) untuk dibahas dalam rangka penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara karena pembahasan yang dilakukan di DPR saat itu adalah mengenai revisi Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan.

#### **A.1. Pendapat Mengenai Asas Keadilan**

Hadibroto dengan berpendapat pajak seharusnya dibebankan sesuai kemampuan masing-masing, semakin tinggi kemampuan wajib pajak semakin besar beban pajaknya. Namun melalui PP ini, wajib pajak perseroan terbuka dengan syarat tertentu mendapat beban lebih rendah dibandingkan dengan wajib pajak badan lainnya meskipun mempunyai kemampuan yang sama<sup>1</sup>.

Terhadap asas keadilan, Hadibroto menyatakan bahwa:

Dilihat dari aspek keadilan, PP No. 81/2007 ini tidak memenuhi rasa keadilan karena hanya diberlakukan bagi emiten. Bagi Wajib Pajak lainnya tidak bisa memanfaatkan fasilitas penurunan tarif tersebut. Padahal pasal yang dijadikan dasar hukum PP ini adalah Pasal 17 Ayat

---

<sup>1</sup> Hasil wawancara dengan Ahmadi Hadibroto, Konsultan Perpajakan pada Kantor Konsultan Pajak Hadibroto, Harsono & Rekan, pada tanggal 11 Februari 2008

(2) Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang secara eksplisit mengatur mengenai tarif umum yang berlaku untuk Wajib Pajak Dalam Negeri dan BUT.

Meski mengakui ada kelemahan dari sisi keadilan, Djonifar AF<sup>2</sup> berpendapat dalam membuat sebuah regulasi atau peraturan perundangan, pemerintah tidak semata-mata menjadikan landasan keadilan sebagai satu-satunya pertimbangan. Dalam hal ini, aspek manfaat bagi perekonomian juga menjadi pertimbangan sangat penting. Djonifar berharap Peraturan Pemerintah ini dapat memberi manfaat bagi perkembangan pasar modal yang ditandai dengan semakin banyaknya wajib pajak perseroan yang menjadi terbuka.

Selanjutnya, Djonifar menyatakan bahwa:

Dalam PP ini, prinsip atau asas ekonomi menjadi pertimbangan yang dominan atau lebih kuat dibandingkan dengan asas keadilan. Dalam prinsip ekonomi, regulator dimungkinkan untuk mengeluarkan suatu kebijakan yang bisa mendorong pertumbuhan ekonomi di sektor tertentu dengan cara memberikan insentif tambahan bagi sektor tersebut. Ini biasa dilakukan pemerintah di negara mana pun.

Mengenai aspek keadilan, Djonifar berpendapat aspek keadilan bisa dilihat dari berbagai sudut. Secara prinsip, Djonifar mengakui, WP dengan penghasilan yang sama harus dikenakan beban pajak yang sama. Hanya saja, kata Djonifar, memperlakukan wajib pajak yang sudah terbuka sama dengan wajib pajak masih tertutup juga bisa dikatakan kurang adil. Oleh sebab itu, katanya, wajib pajak yang sudah terbuka seperti perseroan terbuka yang tercatat di bursa pantas mendapat insentif atas keterbukaannya itu. Menurut Djonifar, mereka relatif patuh dan kecil kemungkinan akan melakukan menghindaran pajak.

Pada akhirnya, kata Djonifar

“Orang boleh memilih mau jadi terbuka apa tidak. Mereka yang mau terbuka diberikan insentif. Wajar kan bila pemerintah mempertimbangkan sisi manfaat dari keterbukaan wajib pajak. Kita belajar dari pengalaman, capek kalau orang tertutup. Keterbukaan informasi itu inline dengan kepatuhan terhadap perundang-undangan. Kalau tertutup, butuh pengawasan lebih untuk melihat apakah wajib pajak patuh atau tidak.”

---

<sup>2</sup> Hasil wawancara dengan Djonifar AF selaku Direktur Peraturan Perpajakan, Ditjen Pajak Depkeu, pada tanggal 31 Januari 2008

Sementara Tb. Eddy Mangkuprawira<sup>3</sup> bahwa dirinya setuju jika pemerintah mempunyai semangat untuk mendorong perusahaan menjadi lebih terbuka melalui pasar modal dan untuk keterbukaan perusahaan tersebut, pemerintah memberikan insentif berupa penurunan tarif. Tapi, Mangkuprawira mempertanyakan: Apa kurang terbukanya bank? Perbankan, meski bukan perusahaan terbuka, misalnya, namun sudah sangat terbuka. Mengapa bank tidak mendapat insentif penurunan tarif? Namun niat baik tersebut, bukan berarti sebuah izin untuk menghalalkan segala cara. Bagaimana pun pemerintah harus tunduk kepada UU. Asas keadilan tidak bisa diganggu. Dengan demikian, bisa disimpulkan bahwa dari aspek legalitas, PP No. 81/2007 ini salah karena perubahan yang memuat subjek, objek dan tarif tidak dilakukan dalam bentuk peraturan yang sederajat. Tidak dibenarkan apabila perubahan terhadap ketentuan material tersebut dilakukan dalam bentuk peraturan yang lebih rendah daripada undang-undang, seperti peraturan pemerintah, peraturan presiden atau peraturan menteri.

Atas dasar itu, Mangkuprawira menyarankan agar Direktur Jenderal Pajak memahami apa yang diinginkan pembuat UU. Intinya, kata Mangkuprawira, "Ditjen Pajak harus bisa menangkap semangat tersebut."

Nuryadi Mulyodiwarno<sup>4</sup> berpandangan, tidak seharusnya keinginan pemerintah untuk mengembangkan pasar modal dilakukan dengan mengabaikan aspek keadilan. Mulyodiwarno menegaskan bahwa: Masalah keadilan sangat prinsipil. Tapi dalam rezim perpajakan Indonesia, Undang-undang Perpajakan membuka peluang terjadinya ketidakadilan.

Mulyodiwarno menyatakan penurunan tarif berlaku untuk semua WP, jadi tidak boleh untuk sektoral karena Pasal 17 ayat 2 itu kaitan dengan 17 ayat 1. Yaitu tarif yang berlaku umum. Mulyodiwarno mempertanyakan, "Mengapa yang yang kecil dikenakan tinggi dan yang besar malah dikenakan rendah. Jadi salah satu filosofi perpajakannya mungkin gak dapet ya."

Pasal 17 ayat (2) mengenai penurunan tarif, menurut Mulyodiwarno, sama sekali tidak mempersoalkan masalah keterbukaan karena UU pajak itu sudah mengatur ada pasal lain yang memberi insentif itu (bagi sektor tertentu).

---

<sup>3</sup> Hasil wawancara dengan Ketua Lembaga Bantuan Hukum Pajak Tb Eddy Mangkuprawira, pada tanggal 7 Februari 2008

<sup>4</sup> Hasil wawancara dengan staf pengajar FISIP UI Nuryadi Mulyodiwarno pada tanggal 5 Februari 2008

Jadi, kata Mulyodiwarno, jika masalah keterbukaan dijadikan alasan untuk menurunkan tarif sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (2), tidak boleh. UU Pajak Penghasilan sudah mengatur perlakuan pajak secara khusus yaitu dengan menggunakan Pasal 31A UU PPh. Mulyodiwarno menambahkan, "Yang memungkinkan barangkali itu ya."

## **A.2. Pendapat Mengenai Asas Yuridis**

Dalam pandangan Djonifar selaku regulator, syarat-syarat penerbitan PP No. 81/2007 sebagaimana diatur dalam Penjelasan pasal 17 ayat (2) UU PPh sudah terpenuhi dan sudah sesuai dengan undang-undang. PP ini meski hanya berlaku untuk perseroan terbuka tapi diberlakukan kepada perseroan terbuka secara nasional. Selanjutnya Djonifar menyatakan:

Memang orang bisa berbeda pandangan di sini, tetapi nasional berarti siapa saja boleh sepanjang emiten nasional. Jadi apakah pengertian nasional tidak boleh membedakan antara WP yang emiten atau tidak, di sinipun tidak pernah dibatasi begitu. Pengertian nasional di sini adalah pengertian meliputi seluruh wilayah Indonesia. Sektor juga silahkan sektor apa saja, yang penting go public.

Jadi kalau dilihat dari kaca mata regulator, PP No. 81/2007 sudah memenuhi syarat, semua syarat sudah terpenuhi, tapi apakah (keterpenuhan syarat-syarat) ini bulat atau lonjong, tergantung dari mana sudut pandangnya. Djonifar mengajukan argumen mengenai keterpenuhan syarat-syarat penerbitan PP adalah sebagai berikut:

- a. Syarat 'perubahan tarif diberlakukan secara nasional' sudah terpenuhi karena fasilitas yang diberikan dalam PP 81/2007 itu tidak membatasi tempat kedudukan wajib pajak dalam negeri. Artinya seluruh perseroan terbuka dengan syarat tertentu itu bisa didirikan di mana saja di seluruh wilayah Republik Indonesia.
- b. Syarat 'dikemukakan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia untuk dibahas dalam rangka penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara' juga terpenuhi. Bahkan dalam UU APBN-P secara resmi juga dicantumkan bahwa penerimaan pajak penghasilan sudah memperhitungkan potential loss akibat fasilitas tersebut.

- c. Syarat 'perubahan tarif diumumkan selambat-lambatnya dua bulan sebelum tarif baru itu berlaku efektif' juga terpenuhi. Direktorat Peraturan Perpajakan Ditjen Pajak berpendapat batas dua bulan tidak harus dihitung berdasarkan terbitnya PP tersebut, tapi bisa juga dihitung berdasarkan saat pemerintah secara resmi mengumumkan rencana tersebut. Dan pemerintah secara resmi telah menyampaikan rencana penurunan tarif itu sebagaimana tertuang dalam Lampiran Instruksi Presiden No. 6/2007 tentang Kebijakan Percepatan Pengembangan Sektor Riil dan Pemberdayaan Usaha Mikro, Kecil dan Menengah, yang diterbitkan pada 6 Juni 2007.

Berdasarkan Inpres No. 6/2007, Lampiran Angka IV, huruf D tentang Pasar Modal, dinyatakan butir-butir sebagai berikut:

**Kebijakan:** Menyusun kebijakan perpajakan dalam mendorong aktivitas pasar Modal

**Program:**

1. Pemberian insentif pajak untuk perusahaan terbuka.
2. Penegasan perlakuan perpajakan terhadap produk-produk pasar modal yang berbasis sekuritas.

**Tindakan:**

1. Menyusun peraturan insentif pajak penghasilan
2. Menyusun ketentuan perpajakan yang menegaskan perlakuan pajak atas produk-produk pasar modal yang berbasis sekuritas

**Keluaran:**

1. Peraturan perundang-undangan mengenai insentif PPh untuk perusahaan terbuka
2. Peraturan perundang-undangan mengenai penegasan perlakuan pajak atas produk-produk pasar modal yang berbasis sekuritas

**Target:**

1. Agustus 2007
2. Agustus 2007

**Sasaran:**

1. Jumlah perusahaan terbuka dan kepemilikan publik meningkat
2. Jenis produk pasar modal meningkat

- Penanggung Jawab:**
1. Menteri Keuangan
  2. Menteri Keuangan

Mengenai syarat-syarat perseroan terbuka yang dapat menikmati fasilitas penurunan tarif berdasarkan PP tersebut yang antara lain mengatur bahwa minimal ada 300 pihak yang menguasai saham, menurut Djonifar, dimaksudkan agar semakin banyak pihak yang dapat menikmati penurunan tarif. Djonifar menyadari transaksi saham di bursa itu sendiri *by natural* itu bisa saja terjadi fluktuatif, biarlah mekanisme pasar modal yang akan memantau hal tersebut. Djonifar menambahkan: Jadi administrasi pajak tidak mengalami kesulitan, tidak ada intervensi pajak untuk menelisik sampai kemana ada datanya karena itu by system. Dengan melihat begitu saja kita bisa tukar informasi mana yang memenuhi persyaratan. Jadi pengawasan itu dilekatkan di Bapepam atau otoritas di perusahaan itu. Sebentar lagi itu ada kepmennya.

Ke depan ini, kata Djonifar, Ditjen Pajak harus menstimulasi tumbuhnya sektor riil. Selanjutnya Djonifar menambahkan: Kita melihat ketentuan ini bermanfaat mendorong dan bagus bagi perekonomian kita, jadi pertimbangan yang demikian yang menjiwai. Juga diutarakan bagaimana kita mendorong supaya perusahaan terbuka. Dari segi perpajakan kita melihat kita bisa mengalokasikan pemikiran kita kepada yang belum terbuka. Dengan ini semua masyarakat akan ikut mengawasi. Secara hakikatnya kita melihat ke depan sebagai pembuat kebijakan publik disini bahwasannya dengan menggiring orang lebih banyak menjadi perusahaan terbuka itu akan positif dan sesuai dengan program kita supaya WP lebih terbuka. Ini sama seperti yang dikemukakan Hadi Poernomo (mantan Dirjen Pajak) bahwa SPT itu adalah benar, jelas, lengkap. Sistem self assessment mendorong orang-orang terbuka.

Mengenai dikemukakan ke DPR, Djonifar menyatakan Menteri Keuangan sudah mengirim surat jauh hari sebelumnya. Dan ini, menurut pandangan Djonifar, dianggap sudah memenuhi syarat karena tidak ada penjelasan khusus mengenai bagaimana bentuk pemberitahuan tersebut. Bulan Agustus juga sudah diumumkan bahwasannya pemerintah sudah menyampaikan hal tersebut dan beberapa hal yang lain melalui press release dari menteri, menko, dan bahkan masuk di dalam Inpres 6/2007. Mengenai kapan DPR akan membahasnya, itu terserah DPR.



Hadibroto mengingatkan dalam membuat peraturan, pemerintah seharusnya memahami filosofi, latar belakang dan tujuan pembuat undang-undang. Hadibroto berpendapat Pasal 17 ayat (2) harus dilihat dalam berbagai aspek. Aspek-aspek tersebut secara ringkas dapat diuraikan sebagai berikut.

- a. Konstruksi kalimat ayat tersebut adalah 'tarif tertinggi sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b dapat diturunkan menjadi paling rendah 25%'. Tarif yang dapat diturunkan adalah tarif sebagaimana diatur dalam ayat (1) huruf b, bukan tarif ayat (1) huruf a, bukan pula tarif PPh Pasal 21, 23 atau 26. Ini berarti PP 81/2007 harus berlaku untuk Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap. Dengan demikian, penurunan tarif sebagaimana diatur dalam PP 81/2007 yang hanya berlaku bagi perseroan terbuka dengan syarat tertentu itu melanggar atau paling minimal tidak selaras dengan UU. Pengertian berlaku secara nasional berarti penurunan tarif tersebut diberlakukan untuk semua wajib pajak dalam negeri dan BUT yang bergerak di sektor apapun dan dimana pun di seluruh wilayah Indonesia.
- b. Syarat 'perubahan tarif diumumkan selambat-lambatnya dua bulan sebelum tarif baru itu berlaku efektif' juga tidak terpenuhi dengan alasan sebagai berikut:
  - i. Instruksi Presiden bukan Peraturan Pemerintah.
  - ii. Inpres tersebut tidak mengatur penurunan tarif tapi pemberian insentif perpajakan secara umum yang tidak selalu berupa penurunan tarif. Pemberian insentif atau fasilitas perpajakan dalam UU Pajak Penghasilan diatur dalam Pasal 31A yang sudah diatur lebih lanjut dengan PP No.1/2007.
  - iii. Perubahan tarif tersebut harus dalam bentuk PP. Oleh karena itu, PP ini diterbitkan pada 28 Desember 2007 berarti kurang dari dua bulan terhitung dari saat berlakunya PP 81/2007.
- c. Syarat 'dikemukakan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia untuk dibahas dalam rangka penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara' juga tidak terpenuhi karena wacana penurunan tarif untuk perseroan terbuka muncul dalam

pembahasan RUU Pajak Penghasilan. Salah satu bukti bahwa rencana penurunan tarif untuk perseroan terbuka tersebut belum dibahas pada penyusunan awal APBN 2008 dapat dilihat dari UU APBN Perubahan 2008 yang secara eksplisit menyebutkan potensi penerimaan PPh nonmigas dalam APBN-P 2008 itu sudah memperhitungkan potensi penurunan penerimaan akibat pemberian insentif kepada perseroan terbuka sebagaimana diatur dalam PP 81/2007. Dalam UU APBN 2008, klausul mengenai masalah tersebut tidak ada.

Atas dasar itu, Hadibroto menyimpulkan bahwa:

Secara yuridis, PP ini juga mengandung cacat. Selain bertentangan dengan UU PPh, bentuk penurunan tarif yang diberikan dalam PP dan UU juga berbeda. UU menyatakan bahwa tarif tertinggi dapat diturunkan menjadi paling rendah 25%, namun dalam PP No. 81/2007 disebutkan tarif tertinggi diturunkan 5%. Dalam keadaan sekarang, saat UU PPh 2000 masih berlaku, dua istilah tersebut tidak mempunyai implikasi yang berbeda. Namun bila di kemudian hari ada perubahan tarif maksimal dalam UU PPh, maka implikasinya menjadi berbeda. Dari dua istilah tersebut menjadi bukti bahwa PP No. 81/2007 tidak memenuhi prinsip yuridis karena menimbulkan pengertian yang berbeda-beda. Dalam prinsip yuridis, perubahan terhadap subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak harus diatur dengan undang-undang. Meskipun UU memberi amanat kepada pemerintah untuk menentukan tarif lain, yaitu penurunan tarif, namun materi peraturan tersebut tidak boleh berbeda dengan materi yang diatur dalam UU induknya.

Hal senada juga disampaikan Mangkuprawira. Mangkuprawira menyatakan sebuah produk hukum harus dilihat pula semangat dan intensi dari redaksionalnya. Terkait dengan PP No. 81/2007, kata Mangkuprawira, regulator harus melihat kembali bagaimana bunyi Pasal 17 UU PPh. Pasal ini mengatur tarif umum, yaitu tarif yang berlaku untuk semua wajib pajak. Baik wajib pajak badan maupun orang pribadi.

Mangkuprawira menjelaskan:

Secara redaksional Pasal 17 ayat (2) UU PPh menyatakan: Dengan PP, tarif tertinggi sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 huruf b dapat diturunkan menjadi paling rendah 25%. Redaksional ayat tersebut jelas, yang dapat diturunkan menjadi paling rendah 25% itu adalah tarif sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 huruf b. Bukan tarif ayat 1 huruf a, atau c. Juga bukan tarif lain, seperti tarif Pasal 23 atau Pasal 21. Apa maknanya? Maknanya sangat jelas, yang bisa diturunkan adalah tarif sebagaimana diatur dalam ayat 1 huruf b yaitu tarif badan secara umum.

Mengenai syarat dua bulan sebelum diberlakukan harus diumumkan terlebih dulu, Mangkuprawira berpendapat ketentuan tersebut harus dilihat semangat dan intensitasnya. Yaitu bagaimana WP bisa mempersiapkan diri, membuat kalkulasi bisnis dan sebagainya. Dua bulan tersebut dihitung dari terbitnya PP. Meski demikian, bila pemerintah menganggap bahwa dua bulan dihitung dari rencana, juga tidak terlalu membuat masalah. "PP ini memberikan keuntungan bagi pihak yang dituju," kata Mangkuprawira.

Namun Mangkuprawira mempertanyakan tambahan syarat bagi perseroan terbuka untuk mendapat penurunan tarif, yang tidak jelas tujuan dan filosofinya. Mangkuprawira menyatakan:

Mengapa perseroan terbuka yang dapat memperoleh fasilitas ini saham publiknya minimal harus 40% dikuasi publik, mengapa bukan 50% atau 100% saham publik jika tujuan pemerintah adalah untuk pemerataan kepemilikan saham. Demikian juga dengan kepemilikan oleh 300 pihak, angka ini juga bisa menimbulkan perdebatan. Mengapa harus 300 pihak? Apakah kalau di bawah 300, tidak layak? Apakah angka-angka ini berdasarkan suatu studi? Atau hanya sekadar menaruh angka tanpa makna? Apa yang hendak dicapai? PP ini harus dicabut karena banyak sekali asas-asas hukum yang dilanggar.

Nuryadi Mulyodiwarno menyoroiti kesalahan penerapan pasal. Menurut Mulyodiwarno, jika pemerintah ingin memberikan perlakuan khusus untuk sektor tertentu, Mulyodiwarno menyatakan dari pasal-pasal dalam UU PPh 2000 dapat diketahui bahwa pasal yang mengatur pemberian fasilitas pajak penghasilan adalah Pasal 31A, dan fasilitas yang dapat diberikan berdasarkan Pasal 31A tersebut adalah kepada wajib pajak yang bergerak di bidang usaha tertentu dan atau daerah-daerah tertentu. Sektor atau daerah tertentu dapat diberikan fasilitas dalam bentuk:

- a. Pengurangan penghasilan neto paling tinggi 30% dari jumlah penanaman modal yang dilakukan;
- b. Penyusutan dan amortisasi dipercepat;
- c. Kompensasi kerugian yang lebih lama tetapi tidak lebih dari 10 tahun;
- d. Pengenaan PPh atas dividen sebagaimana dimaksud Pasal 26 sebesar 10% kecuali apabila tarif menurut perjanjian perpajakan yang berlaku menetapkan lebih rendah.

Dari uraian di atas dapat diketahui bahwa berdasarkan Pasal 31A UU PPh tidak dimungkinkan pemberian fasilitas PPh berupa penurunan tarif, dan khusus dapat diberikan pada segolongan wajib pajak tertentu. Dalam hal pemerintah berkehendak menurunkan tarif PPh badan dalam negeri berdasarkan Pasal 17 ayat (2) UU PPh, kebijakan penurunan tarif tertinggi bagi PPh Badan dalam negeri harus bersifat nasional, tidak diskriminatif, dan diberlakukan terhadap seluruh wajib pajak dalam negeri.

Mulyodiwarno menyatakan masalah PP 81/2007 bukan sekadar persoalan keselarasan antar peraturan peundang-undangan. Ini bukan masalah mana yang harus lebih didahulukan antara keadilan dan regulasi. Pajak harus mengembangkan sektor-sektor tertentu untuk tumbuh, tapi masalahnya UU mengatur bahwa pemberian fasilitas kepada perseroan terbuka atau emiten seharusnya mengacu pada Pasal 31A UU PPh, bukan 17.

Jadi, Mulyodiwarno menyimpulkan bahwa :

PP 81 bisa dikatakan tidak selaras. Meski demikian, Mulyodiwarno menyatakan bahwa PP No. 81/2007 tidak perlu dicabut, cukup direvisi dasar hukumnya agar mengacu pada pasal 31A. Jika pasal 31A ternyata tidak mungkin menjadi dasar hukum, di sini baru terlihat bahwa PP-nya ada, tapi UU-nya tidak ada, atau dengan kata lain, PP ini tidak mempunyai dasar hukum yang sesuai. Bisa saja jika negara menghendaki maka PP tersebut dicabut dan baru kemudian undang-undangnya diubah agar bisa menampung materi yang dikehendaki dalam PP tersebut. Dalam UUD'45 mengamanatkan bahwa pajak harus diatur dengan UU. Tidak mungkin diatur dengan PP tanpa ada diatur dalam UU.

Mulyodiwarno setuju PP No. 81/2007 ini merupakan satu *Policy* yang bagus, dan akan mendorong jumlah perusahaan terbuka. Mulyodiwarno menilai kebijakan ini bagus karena akan mendorong wajib pajak untuk lebih transparan. "Jadi kalau tujuannya adalah membuat orang terbuka adalah bagus, membuat peranan pasar modal... boleh. Perusahaan yang sudah *go public* juga diharapkan lebih patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dibanding sebelum *go public* atau dibandingkan dengan perusahaan yang belum *go public*."

Meski demikian, Mulyodiwarno berpendapat pengertian berlaku secara nasional artinya tidak ada diskriminasi bagi seluruh Wajib Pajak, termasuk juga jenis-jenis badan hukumnya, termasuk koperasi, CV, firma, dan bahkan harus

diartikan sampai mencakup pula tidak adanya diskriminasi apakah suatu perusahaan beromset besar atau kecil. Ini adalah salah satu pengertian yang mendasar dalam konteks pajak sebagai bagian dari administrasi negara.

Selanjutnya, Mulyodiwarno menyatakan:

Orang mungkin hanya memanipulasi bahwa pengertian berlaku secara nasional yang kerap diterjemahkan sebagai berlaku seluruh Indonesia. Saya tadi mendiskripsikan nasional itu adalah seluruh wilayah, berlaku untuk seluruh sector dan berlaku untuk semua jenis WP yang badan karena memang tidak boleh dibedakan. Salah satu filosofi pajak juga tidak tercermin di sini karena terdapat diskriminasi tarif, karena yang besar malah dapat tarif rendah. Jadi ini secara prinsip jelas sudah bertentangan dengan filosofi maupun prinsip hukum nasional.

### **A.3. Pendapat Mengenai Asas Hierarki**

Mulyodiwarno menyatakan di Indonesia, hierarki perundang-undangan sudah diatur dalam UU No.10/2004. Menurut Mulyodiwarno, ketentuan mengenai hirarki sudah jelas. "Jadi boleh gak yang sudah diatur di UU diatur dengan PP," jelasnya.

Mangkuprawira menyatakan dari aspek hierarki perundang-undangan, PP 81/2007 tidak memenuhi asas hierarki yaitu sebuah adagium hukum yang menyatakan peraturan yang diterbitkan oleh penguasa yang lebih tinggi mempunyai kekuatan hukum yang lebih tinggi pula dibandingkan dengan peraturan yang dikeluarkan oleh penguasa yang lebih rendah. Mangkuprawira menyimpulkan: Sebagai produk hukum yang diterbitkan oleh Presiden, formal dan materi PP 81/2007 berbeda dengan formal dan materi dalam Pasal 17 ayat 2 UU PPh. Dengan dasar tersebut, maka PP 81/2007 seharusnya batal karena tidak selaras dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Ahmadi Hadibroto menambahkan dalam administrasi pajak masalah hierarki mempunyai kedudukan yang sangat penting. Hierarki, kata Hadibroto, tidak sekedar masalah perundang-undangan tapi bias juga berupa keputusan yang diterbitkan oleh masing-masing instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak. Hadibroto menyebutkan, sebuah surat ketetapan pajak (SKP) yang diterbitkan kepala Kantor Pelayanan Pajak menjadi batal jika terbit keputusan dari Kanwil Ditjen Pajak yang menyatakan sebaliknya dari apa yang diputuskan oleh Kepala KPP. Dengan demikian, katanya, hierarki juga menunjukkan tingkat-tingkat birokrasi dalam suatu institusi.

Terkait dengan PP No. 81/2007, Ahmadi berpendapat: Tidak pada tempatnya PP mengatur suatu yang berbeda dengan semangat dan filosofi dari undang-undangnya. Ini berarti PP No. 81/2007 telah melampaui UU Pajak Penghasilan.

Sementara Djonifar tetap berpendapat bahwa penerbitan PP No. 81/2007 sudah memenuhi semua syarat yang ditetapkan dalam UU sehingga secara hierarki juga tidak bermasalah karena PP tersebut tidak melanggar undang-undang induknya.

Dari paparan di atas, dapat disimpulkan bahwa semua informan, termasuk informan dari regulator atau dari administrasi pajak, sependapat bahwa PP No. 81/2007 ini kurang memenuhi prinsip keadilan. Bahkan secara eksplisit informan non-regulator meyakini bahwa PP ini bukan hanya kurang memenuhi prinsip keadilan, tapi berlawanan dengan prinsip tersebut. Informan dari regulator meski mengakui ketidakselarasan PP ini dengan prinsip keadilan, namun menganggap masih bisa dibenarkan dari sisi pertimbangan ekonomi.

Argumen yang disampaikan regulator bahwa perseroan terbuka layak mendapat fasilitas pajak berupa penurunan tarif tertinggi karena lebih transparan dan banyak pengawasan, tidak bisa diterima informan lainnya. Hal itu disebabkan ada kelompok wajib pajak lain yang juga mempunyai karakteristik yang sama, namun tidak mendapatkan fasilitas tersebut. Contoh yang paling mudah adalah wajib pajak yang bergerak di sektor perbankan. WP yang bergerak di bidang perbankan, yang tingkat keterbukaannya tidak kalah dibandingkan dengan perseroan terbuka, namun mereka tidak bisa mendapat fasilitas penurunan tarif jika bukan perusahaan terbuka. Dengan demikian, pemberian insentif khusus bagi perseroan terbuka dengan dalil mereka sudah transparan, menjadi gugur.

#### **B. Permenkeu No. 201/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Permintaan Keterangan atau Bukti dari Pihak-Pihak yang Terikat oleh Kewajiban Merahasiakan.**

Dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 201/PMK.03/2007 mempunyai beberapa ketentuan yang berbeda dengan ketentuan dasarnya yang dimuat dalam UU No. 28/2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Beberapa perbedaan tersebut adalah:

Pasal 1 Ayat (1) dan (3) Permenkeu No.201/PMK.03/2007 menyatakan:

- (1) Dalam pelaksanaan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dan penagihan pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat meminta keterangan atau bukti kepada pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib Pajak.
- (3) Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) terkait oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dan penagihan pajak, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan berdasarkan permintaan secara tertulis dari:
  - a. Direktur Jenderal Pajak atau Penyidik; atau
  - b. Menteri Keuangan kepada Gubernur Bank Indonesia dalam hal keterangan atau bukti yang diminta terikat kerahasiaan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Perbankan.

Dari pasal tersebut terlihat bahwa ada beberapa ketentuan yang tidak sama atau tidak sejalan itu adalah:

- a. Lingkup kegiatan yang berhubungan dengan permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan. Dalam Pasal 35 UU 28/2007, permintaan keterangan atau bukti dari pihak ketiga itu dilakukan dalam rangka penagihan pajak, pemeriksaan pajak dan penyidikan pajak. Namun dalam Permenkeu No. 201/PMK.03/2007, lingkup kegiatan yang berhubungan dengan permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan itu bertambah 1 (satu) yaitu untuk kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- b. Pihak dan atau pihak-pihak yang dapat mengajukan permohonan tertulis untuk meniadakan kewajiban merahasiakan. Dibandingkan dengan UU 28/2007, di dalam Permenkeu No. 201/PMK.03/2007, pihak dan atau pihak-pihak yang dapat mengajukan permohonan tertulis untuk meniadakan kewajiban merahasiakan ditambah termasuk di dalamnya Penyidik. Dalam UU No. 28/2007, pihak yang dapat meminta keterangan atau bukti adalah Menteri Keuangan (untuk keterangan dan bukti dari pihak bank) dan Dirjen Pajak (untuk keterangan dan bukti selain dari pihak bank).

Pada hakekatnya, baik pemeriksa pajak maupun penyidik pajak adalah pejabat yang menjalankan tugas dan wewenang dari Direktur Jenderal Pajak. Dengan demikian, pencantuman nama penyidik sebagai pihak yang bisa meminta keterangan dan bukti dari pihak ketiga selain bank bisa mempunyai dua makna:

- a. Direktur Jenderal Pajak hanya memberi delegasi kepada penyidik, tapi tidak memberikan delegasi wewenang kepada pejabat fungsional pemeriksa pajak maupun pejabat fungsional penagihan pajak.
- b. Antara pejabat fungsional penyidik pajak dan Direktur Jenderal Pajak dalam administrasi pajak adalah dua pihak yang terpisah.

#### **B.1. Pendapat Mengenai Asas Keadilan**

Dilihat dari aspek keadilan, Permenkeu ini tidak ada masalah. Semua pihak, baik yang terikat maupun yang tidak terikat dengan kewajiban merahasiakan informasi, untuk keperluan pajak wajib memberikan keterangan dan bukti yang diperlukan administrasi pajak dalam rangka pemeriksaan pajak, penagihan pajak dan penyidikan pajak. Adanya perbedaan pihak yang dapat meminta keterangan dan bukti antara bank dan pihak lain tidak menjadi masalah yang substansial. Perbedaan tersebut, dimana khusus untuk bank permintaan keterangan harus dari Menteri Keuangan sedangkan pihak lain cukup oleh Direktur Jenderal Pajak, semata-mata untuk memenuhi ketentuan undang-undang.

Di mana dalam UU Perbankan disebutkan bahwa permintaan keterangan menyangkut data nasabah yang terkait dengan pajak hanya bisa diberikan oleh Gubernur Bank Indonesia atas permintaan tertulis Menteri Keuangan. Sementara bagi pihak lain, selain bank, kewajiban merahasiakan informasi mengenai relasi atau kliennya umumnya hanya dilindungi dengan kode etik profesi.

Djonifar tidak melihat isu mengenai keadilan dalam Permenkeu ini. Hal itu karena semua pihak, siapa saja, bisa dimintai keterangan atau bukti oleh Direktorat Jenderal Pajak. Djonifar mempertanyakan: Apakah perbedaan mengenai siapa yang bisa meminta keterangan tersebut, harus Menteri atau cukup Direktur Jenderal, bisa dilihat sebagai bentuk ketidakadilan. Padahal ini hanya menyangkut soal administrasi belaka.



Hal senada juga disampaikan Ahmadi Hadibroto. Menurut Hadibroto, adalah hak Dirjen Pajak untuk meminta data, keterangan permintaan tentang wajib pajak dari pihak ketiga sebenarnya bukan hal baru. Masalahnya, menurut Hadibroto:

Mengapa dalam undang-undang tidak diatur bahwa dalam kegiatan pemeriksaan bukti permulaan, Direktur Jenderal Pajak juga berhak meminta data dari pihak ketiga? Mengapa penyidik tidak diberi wewenang khusus, sementara pemeriksa tidak? Seharusnya undang-undang mengatur soal ini. Jadi menurut penilaian saya, undang-undangnya yang tidak lengkap.

Mangkuprawira juga tidak mempermasalahkan sisi keadilan dalam Permenkeu ini. Menurut Mangkuprawira, wewenang Dirjen Pajak untuk meminta keterangan atau bukti dari pihak ketiga adalah bagian dari upaya Direktur Jenderal Pajak untuk bisa menetapkan kewajiban pajak atau penegakkan hukum pajak sesuai undang-undang. Mangkuprawira menyatakan:

Dari dulu kewenangan Ditjen Pajak untuk meminta dokumen memang sudah ada. Dan kewenangan seperti ini adalah hal yang lazim, apalagi bagi rezim pajak yang menganut system self assessment maka pemeriksaan pajak adalah upaya untuk menjamin setiap wajib pajak memenuhi kewajibannya tanpa kecuali.

Berbeda dengan pendapat ketiga informan terdahulu, Mulyodiwarno menyoroti perluasan cakupan dalam Permenkeu tersebut sebagai pelanggaran tertib hukum yang bisa berujung pada ketidakpastian hukum. Mulyodiwarno menyatakan: "Ini bisa juga menimbulkan ketidakadilan."

Pemeriksaan bukti permulaan bukan bagian pemeriksaan pajak dan bukan pula penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan professional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemeriksaan bukti permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang pemeriksaan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu

membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Sementara menurut Undang-Undang No.19/1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No.19/2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Kuasa, yang dimaksud dengan penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggungjawab atas pembayaran pajak termasuk wakil yang menjalankan hak dan pemenuhan kewajiban wajib pajak menurut ketentuan peraturan perundangan-undangan perpajakan.

## **B.2. Pendapat Mengenai Asas Yuridis**

Djonifar setuju bahwa asas yuridis harus tetap dipegang penuh yaitu bahwa ketentuan di bawah undang-undang tidak boleh memperluas ketentuan yang ada dalam undang-undang. Sama juga bahwasanya ketentuan di dalam teks Permenkeu tidak dapat memperluas dari ketentuan domestiknya. Djonifar menyatakan:

Itu dogmanya demikian. Jadi itu yang bisa saya komentari. Apakah UU dapat memperluas, UU tidak dapat memperluas dari pada konstitusi. Jadi kita dengan tertib berpikir hirarki hukum berjalan. Kalau tidak... Mungkin boleh saya tambahan, jadi ini dalam konteks umum. Namun dalam bidang keilmuannya, peraturan pelaksana harus melihat bagaimana bunyi Undang-undangnya. Tidak boleh memperdebat. O ya , ibaratnya kalo di dalam hidup dunia kalo baju harus sesuai dengan badan, sepatu sesuai dengan kaki, peci sesuai dengan kepala, kita melakukan sejujur-jujurnya, jadi apakah dalam Permenkeu ini ada perluasan ini saya tidak tahu. Saya belum mempelajari dari pada penjelasannya apa dan bagaimana.

Djonifar mengaku bukan pihak yang merancang terbitnya Permenkeu ini. Oleh sebab itu, Djonifar lantas menyatakan: *Saya tidak bisa memberikan komentar banyak mengenai Permenkeu ini. Mungkin pejabat lain, bisa memberikan penjelasan lebih detail.*

Hadibroto menilai dari aspek yuridis, dapat disimpulkan bahwa Permenkeu No. 201/PMK.03/2007 tidak sesuai dengan undang-undang di atasnya karena telah memperluas cakupan kegiatan pajak yaitu pemeriksaan bukti permulaan. Semua orang rasanya mempunyai kesamaan pandangan bahwa peraturan pelaksana atau ketentuan di bawah undang-undang tidak dapat memperluas ketentuan induknya.

Mulyodiwarno berpendapat penambahan pihak penyidik pajak sebagai pihak yang berhak meminta keterangan atau bukti kepada pihak ketiga bisa dianggap berlebihan. Dalam kasus ini, Direktur Jenderal Pajak adalah penyidik, sebagaimana disebutkan dalam Pasal 43A ayat (1) UU KUP yang berbunyi: Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dari konstruksi kalimat tersebut jelas bahwa Direktur Jenderal Pajak adalah penyidik, atau penyidik pajak adalah Direktur Jenderal Pajak yang berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan maupun penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Penambahan penyidik sebagai pihak yang dapat meminta keterangan dan bukti kepada pihak ketiga seakan-akan mereduksi kewenangan Direktur Jenderal Pajak.

Dalam pasal lain, yaitu Pasal 29 UU KUP juga disebutkan kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan pajak. Atas dasar pasal ini, dapat disimpulkan bahwa pemeriksa pajak ketika menjalankan tugas adalah atas nama Direktur Jenderal Pajak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Direktur Jenderal Pajak adalah pemeriksa pajak. UU yang diterbitkan oleh penguasa yang lebih tinggi mempunyai kekuatan hukum yang lebih tinggi pula dibandingkan dengan UU yang dikeluarkan oleh penguasa yang lebih rendah. Oleh sebab itu, permenkeu ini harus batal demi hukum karena bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi.

Selanjutnya Mangkuprawira menyatakan:

Mengenai Permenkeu, pencantuman pemeriksaan bukti permulaan dalam Permenkeu tersebut jelas-jelas adalah suatu tambahan, karena kegiatan bukti permulaan berdiri sendiri dan bukan bagian dari kewenangan yang lain. Jadi Permenkeu ini tidak selaras. Hal ini terlihat pula dalam hal siapa yang berhak meminta informasi kerahasiaan Wajib Pajak. Penambahan penyidik agak aneh karena penyidik adalah Dirjen Pajak itu sendiri, jadi tidak bisa dituliskan secara terpisah penyidik, dan Dirjen Pajak.

Singkatnya penyidik itu adalah petugas direktorat pajak, pejabat pegawai Indonesia di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Dengan demikian, penambahan penyidik setelah Dirjen Pajak menjadi redendum dan tidak perlu karena seakan-akan jadi dua orang. Mengacu pada Pasal 1 UU KUP, penyidik adalah pegawai Direktorat Jenderal Pajak, pemeriksa adalah pegawai Direktorat Jenderal Pajak. Jadi untuk apa dipaksa seakan-akan menunjukkan 2 hal yang berbeda. Hal ini juga sebetulnya sebuah keanehan, yang menyebabkan Dirjen Pajak, sekaligus penyidik adalah karena UU ini. Hal ini jadi timbul di lingkungan direktorat pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik.

Mangkuprawira juga menyatakan bahwa dirinya juga tidak sependapat jika dalam Permenkeu, ada penambahan kegiatan yang memang tidak sebelumnya tidak ada dalam undang-undang. Pemeriksaan bukti permulaan mempunyai definisi dan pengertian yang berbeda dengan pemeriksaan maupun penyidikan. Dalam hal kewenangan Direktur Jenderal Pajaknya diperluas menjadi Dirjen Pajak dan para penyidik pajak, ini tidak masalah selama untuk keperluan pemeriksaan, yang memeriksa dapat pejabat pajak manapun sepanjang Mangkuprawira di dukung oleh surat yang sah. Ini azas legal.

Sebelum *tax reform*, kata Mangkuprawira, yang diberi kewenangan oleh UU itu adalah Kepala Inspeksi Keuangan, atau Kepala Inspeksi Pajak. Mangkuprawira menyatakan:

Sebelum tahun 1983, yang mempunyai wewenang melaksanakan UU Perpajakan bukan Dirjen Pajak, bukan direktur, bukan pula Kanwil Pajak, tapi kepala kantor. Dirjen Pajak hanya pengambil kebijakan, Kanwil hanya menjalankan fungsi pengawasan dan pembina atau koordinator tapi pelaksana UU adalah Kepala Inspeksi. Prinsipnya adalah pelaksanaan pungutan pajak dilaksanakan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

Kembali kepada ilmu administrasi, pemungutan pajak adalah wewenang mutlak Dirjen Pajak. Segala sesuatunya harus berdasarkan peraturan. Dirjen Pajak boleh melakukan tugasnya sesuai dengan ketentuan. Selanjutnya, tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri yang mengatur kemudian apakah boleh Dirjen Pajak mengatur lebih lanjut tata cara tersebut. Kesimpulannya pasal ini menggantung.

Mengenai kegiatan penyidikan diatur dalam Pasal 44, penyidik tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh pejabat pegawai negeri sipil tertentu di lingkungan Dirjen Pajak yang di beri wewenang khusus sama dengan KUHP. Jadi kalau Menteri Keuangan yang mengatur, itu tidak ada dasarnya. Andaikata tidak di atur di UU KUP menyangkut pengaturan lebih lanjut tata cara penyidikan dan sebagainya, aturan legalnya berbunyi begini: Hal-hal yang belum tentu di atur di dalam UU ini di atur dengan Peraturan Pemerintah.

Kalau misalkan pasal itu pun tidak ada, maka mengacu kepada yang generalis tadi. Ternyata tentang penyidikan di sini tidak diatur, jadi bagaimana mungkin Menteri Keuangan punya kewenangan mengatur apalagi Dirjen tentang penyidikan? Mengacunya harus ke KUHAP sebagai peraturan yang umum. Di dalam KUHAP ada azas praduga tak bersalah, prinsip dalam pidana itu adalah hanya negara yang boleh menentukan telah terjadi suatu pidana, dan boleh menghukum, hanya negara, negara dalam hal ini diwakili oleh hakim. Tugas pokok dari Dirjen Pajak itu sebetulnya memungut pajak bukan mempenjarakan WP, diarahkan kepada lingkup sanksi administrasi dan sebagainya. Jadi di sini benar ada perluasan

### **B.3. Pendapat Mengenai Asas Hierarki**

Dilihat dari prinsip hierarki, Permenkeu ini tidak memenuhi asas hierarki perundang-undangan, yang berbunyi UU yang diterbitkan oleh penguasa yang lebih tinggi mempunyai kekuatan hukum yang lebih tinggi pula dibandingkan dengan UU yang dikeluarkan oleh penguasa yang lebih rendah. Oleh sebab itu, Permenkeu ini seharusnya batal demi hukum karena bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi.

Selain itu, Permenkeu ini telah memperluas kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk dapat meminta data dan keterangan kepada pihak ketiga dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan, meski UU tidak mengatur demikian. Ketidakpastian hukum muncul akibat ketidakpatuhan Permenkeu ini kepada hierarki perundangan. Dampak lanjutan dari ketidakpastian ini adalah gangguan terhadap kenyamanan wajib pajak akibat ketidakjelasan dalam kegiatan apa saja Direktur Jenderal Pajak dapat meminta keterangan dan data kepada pihak ketiga.

Djonifar mengingatkan, kadangkala dalam melihat suatu ketentuan harus memperhatikan bagaimana asbahunuhulnya (latar belakang). “Jadi misalnya sepatu itu harus pas dengan kaki, kita gak tau bahwa yang diatur itu adalah jempol kaki. Jempol kaki ini di kaki dan harus masuk ke dalam sepatu, nah mungkin perlu jadi bahan pertimbangan. Djonifar menyimpulkan:

Apa artinya di sini kalau terjadi peraturan yang lebih rendah memperluas cakupan atau kewenangannya yang diamanatkan di UU yang lebih tinggi derajatnya sepertinya di sini ada pelanggaran terhadap hirarki perundang-undangan. Selain itu juga ada ketidakpastian hukum. Namun, ada azas hukum yaitu asas manfaat. Jika saya tidak secara spesifik membicarakan soal Permenkeu ini. Namun pada prinsipnya, yang sederhana saja, suatu peraturan tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang di atasnya. Dengan demikian, jika hal itu yang terjadi, harus dicabut, harus ditarik dong.

Hadibroto menambah meski demikian, tidak pada tempatnya bila peraturan yang levelnya di bawah UU memperluas cakupan yang ada dalam undang-undang. Seharusnya, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memang mengatur bahwa hak atau wewenang untuk meminta data pihak ketiga meliputi pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan dan penagihan pajak. Permenkeu ini sebaiknya direvisi.

### **C. Perdirjen Pajak No.122/PJ/2006 tentang Jangka Waktu Penyelesaian dan Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.**

Upaya Dirjen Pajak untuk memberikan penegasan dan kepastian hukum terhadap permohonan kelebihan pembayaran pajak yang diajukan Wajib Pajak melalui Perdirjen Pajak No.122/PJ/2006 patut dihargai. Hal ini karena peraturan tersebut bukan hanya mengatur mengenai kepastian hukum mengenai permohonan yang diajukan setelah Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006 diberlakukan, tapi berlaku pula terhadap permohonan yang diajukan sebelum Perdirjen ini diterbitkan.

Guna melihat kesesuaian terhadap prinsip-prinsip hukum, maka materi Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006 dikelompokkan menjadi dua bagian yaitu perlakuan terhadap permohonan kelebihan pembayaran pajak yang diajukan sebelum dan sesudah Perdirjen Pajak ini terbit.

*Pertama*, untuk permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan sebelum Perdirjen Pajak No. 122/PJ./2006 terbit. Pasal 13 Perdirjen Pajak No. 122/Pj/2007 menyatakan untuk permohonan pengembalian yang telah diterima sebelum berlakunya perdirjen ini berlaku ketentuan sebagai berikut:

- a. Dalam hal surat ketetapan pajaknya belum diterbitkan maka permohonan pengembalian harus diselesaikan berdasarkan ketentuan yang diatur dalam Perdirjen No.KEP-160/PJ./2001 tentang tata cara pengembalian kelebihan pembayaran pajak pertambahan nilai dan/atau pajak penjualan atas barang mewah, paling lambat 12 bulan sejak Perdirjen 122 ini ditetapkan;
- b. Dalam hal surat keputusan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak-nya belum diterbitkan maka permohonan pengembalian harus diselesaikan paling lambat satu bulan sejak Perdirjen 122 ditetapkan.

Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebelum Perdirjen Pajak No.122/PJ/2006 diterbitkan dapat diklasifikasikan menjadi dua kelompok yaitu (1) Permohonan yang diajukan antara tanggal 15 Agustus 2005 hingga 14 Agustus 2006; dan (2) Permohonan yang diajukan sebelum 15 Agustus 2005. Baik terhadap kelompok pertama maupun kelompok kedua, penyelesaiannya harus melalui Perdirjen Pajak No. 160/PJ/2001, yang mengatur tentang tata cara penyelesaian pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebelum Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006 terbit.

Waktu penyelesaian untuk kedua kelompok permohonan tersebut sama-sama 12 bulan. Perpajangan waktu penyelesaian atau penerbitan surat ketetapan pajak lebih bayar untuk permohonan yang sudah diajukan sebelum 15 Agustus 2005 tidak sesuai dengan Pasal 17B UU KUP. Seharusnya, karena batas waktu permohonan tersebut sudah melampaui 12 bulan, maka Direktur Jenderal Pajak langsung menerbitkan surat ketetapan pajak dan surat perintah membayar tanpa bergantung apakah bukti/data yang disampaikan wajib pajak telah lengkap atau belum lengkap. Ditjen Pajak juga berkewajiban untuk membayar imbalan bunga maksimal 48% atas keterlambatan tersebut.

Sementara untuk permohonan kelompok pertama, yaitu antara 2005 hingga 14 Agustus 2006, Direktur Jenderal Pajak seharusnya melakukan pemeriksaan pajak dan menerbitkan surat ketetapan pajak sesuai paling lambat 12 bulan terhitung sejak permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diajukan Wajib Pajak, bukan 12 bulan sejak Perdirjen No. 122/PJ/2006 terbit.

*Kedua*, terhadap permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak setelah Perdirjen Pajak No.122/PJ/2006 diterbitkan. Terhadap ketentuan ini, Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006 juga terdapat beberapa ketentuan yang bermasalah yaitu:

- a. Kelengkapan dokumen permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 3 Perdirjen No. 122/PJ/2006 yang harus dilampirkan, sebelum penelitian atau pemeriksaan dilakukan, merepotkan Wajib Pajak karena harus disampaikan paling lambat satu bulan sejak SPT Masa disampaikan. Kelengkapan bukti-bukti dan dokumen-dokumen yang diminta dalam proses permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak tersebut dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak dapat diberikan pada proses pemeriksaan, bukan sebelum pemeriksaan atau pada saat permohonan diajukan. Dengan demikian, Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006 telah melampaui Kepmenkeu No. 545/KMK.04/2000. Selain itu, dalam Pasal 3 ayat (6) UU KUP disebutkan: Bentuk dan isi SPT serta keterangan dan atau dokumen yang harus dilampirkan ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan. Kemudian dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 534/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 antara lain disebutkan SPT Masa PPN berisi paling sedikit tentang: (1) Nama, NPWP, alamat WP, (2) Masa pajak atau Tahun Pajak yang bersangkutan, (3) Tanda tangan WP atau kuasanya, (4) jumlah penyerahan, (5) jumlah pajak keluaran, (6) Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan, (7) jumlah kekurangan atau kelebihannya pajak serta (8) tanggal penyerahan.
- b. Pernyataan bahwa kelengkapan bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang disampaikan melampaui batas waktu satu bulan, tidak akan



diperhitungkan pada saat banding telah membatasi kewenangan hakim Pengadilan Pajak. Pembatasan tersebut melanggar Pasal 78 dan Pasal 35 ayat (2) UU No.14/2000 tentang Pengadilan Pajak. Pasal 78 menyatakan dasar pengambilan putusan hakim adalah hasil penelitian dan pembuktian; peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan; dan keyakinan hakim. Pasal 35 ayat (2) menyatakan pemohon banding dapat melengkapi surat bandingnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu tiga bulan.

Mengenai ketentuan dalam Perdirjen No.122/PJ/2006 yang menyatakan bahwa data atau dokumen yang disampaikan setelah satu bulan tidak bisa dipertimbangkan dalam proses banding, Ditjen Pajak bukan mau merambah yurisdiksi Pengadilan Pajak. Ditjen Pajak hanya ingin mendorong WP untuk cepat melengkapi kewajibannya, karena kapasitas administrasi Ditjen Pajak juga terbatas. “Jadi sebetulnya, apakah Ditjen Pajak telah merambah yurisdiksi pengadilan pajak atau tidak, kita serahkan kepada kacamata Pengadilan Pajak.

Sebenarnya ada alasannya mengapa dokumen yang disampaikan melempaui batas waktu tidak bisa dipertimbangkan dalam proses keberatan maupun banding. Wajib Pajak sering sekali tidak mau menyampaikan dokumen pada saat pemeriksaan. Namun setelah pemeriksaan selesai, dalam proses keberatan atau banding dokumen tersebut tiba-tiba muncul. Ini alasan mengapa Ditjen Pajak mengatur bahwa dokumen yang disampaikan kemudian tidak bisa dijadikan dasar pertimbangan dalam proses keberatan.

### **C.1. Pendapat Mengenai Asas Keadilan**

Sebagai informan yang datang dari pihak regulator, Djonifar menyatakan surat ketetapan pajak atas permohonan kelebihan pembayaran pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak tetap berdasarkan kelengkapan dokumen. Djonifar menegaskan:

Jadi, meskipun batas waktu 12 bulan sudah terlampaui, kalau belum lengkap ya tidak dapat dikabulkan. Untuk memberikan kepastian itu, katanya, maka Direktur Jenderal Pajak mengatur tentang jangka waktu penyelesaian dan tata cara pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana diatur dalam Perdirjen No. 122/PJ/2006.

Selanjutnya Djonifar menyatakan tidak ada kewajiban bagi aparat pajak (administrasi pajak) untuk memberitahukan apakah berkas-berkas permohonan yang diajukan WP sudah lengkap atau belum, karena sudah jelas apa-apa saja yang harus dilampirkan. Atas dasar itu, Djonifar menyimpulkan:

Tidak dapat diasumsikan bahwa suatu permohonan sudah lengkap berkas-berkasnya apabila aparat pajak tidak memberikan pernyataan mengenai kelengkapan dokumen. Di sisi lain, apabila tidak ada pernyataan mengenai kelengkapan berkas permohonannya, WP bisa juga berasumsi bahwa kelengkapannya sudah terpenuhi.

Hadibroto menyatakan demi keadilan dan kepastian hukum, seharusnya Dirjen Pajak langsung menyetujui semua permohonan kelebihan pembayaran pajak yang sudah melampaui batas waktu 12 bulan. Ini adalah ketentuan yang sudah ada sejak sistem pajak pertambahan nilai diberlakukan. Jadi bukan suatu ketentuan baru. Yang harus dilakukan Dirjen Pajak adalah mencari siapa yang bertanggung jawab atas keterlambatan penyelesaian permohonan restitusi. Apakah di level pelaksana atau di level pimpinan.

Yang perlu diteliti adalah kemungkinan perusahaan sudah membebankan pajak keluaran tersebut dalam harga pokok produksi. Sudah menjadi hal yang wajar jika PPN yang sudah dikeluarkan pengusaha kena pajak akan dibiayakan bila permohonan restitusi tidak bisa dilakukan. Ini sama saja dengan ketika faktur pajak tidak memenuhi standar atau syarat formal, maka faktur pajak yang cacat tidak bisa diklaim sebagai kredit pajak melainkan harus dibebankan sebagai biaya.

Mangkuprawira menjelaskan pemohon kelebihan atas pembayaran pajak jelas diperlakukan tidak adil, jika setelah melewati batas 12 bulan, berkas permohonan tersebut tetap saja harus diperiksa. Menurut Mangkuprawira, hal ini tidak sesuai dengan keadilan. Selanjutnya Mangkuprawira menyatakan: *Setelah menunggu lebih dari satu tahun, WP seharusnya langsung mendapat persetujuan atas seluruh permohonannya, lepas apakah berkas sudah lengkap atau belum.*

Mangkuprawira menyimpulkan: *Bukan urusan wajib pajak jika administrasi dalam jangka waktu 12 bulan tidak meminta kelengkapan dokumen. Itu salah fiskus sendiri. Hak wajib pajak harus dipenuhi.*

Perdirjen No. 122/PJ/2006, menurut Mulyodiwarno, adalah peraturan sapu jagat yang membersihkan utang-utang administrasi selama ini.

“Kalau Dirjen Pajak mengakui bahwa memang ada permohonan restitusi sejak 2001 sampai 2005 yang belum diselesaikan artinya semua itu tidak perlu lagi diperiksa. Kabulkan saja seluruhnya karena kalau selama ini tidak ada respon apa-apa dari Ditjen Pajak berarti seharusnya dianggap lengkap. Kalau dulu berkas-berkasnya tidak lengkap, tentunya sudah ditolak dari awal. Sederhana saja kita melihatnya, hukum selalu bicara mengenai dasar, Perdirjen ini bertentangan dengan pasal 17B UU KUP,” katanya.

Selama ini juga ada persepsi yang salah. Seolah-oleh kelengkapan data, dokumen atau keterangan harus datang dari Wajib Pajak. Direktorat Jenderal Pajak justru mempunyai data yang lebih lengkap. Hal itu disebabkan setiap periode tertentu, Wajib Pajak selalu menyampaikan SPT yang berisi kumpulan dokumen dan data. Apakah data yang ada di Ditjen Pajak tidak bisa digunakan sebagai bahan pertimbangan bagi Ditjen Pajak untuk memutus suatu permohonan ?

Mangkuprawira menyatakan “Jika karena ketidaklengkapan dokumen dijadikan alasan untuk tidak menerbitkan permohonan, jelas ini kedzoliman. Wajib pajak jelas-jelas sangat dirugikan. Ini tidak adil tentunya,”

Apalagi Perdirjen ini mengatur juga masalah banding yang jelas-jelas merupakan urusan dari yudikatif. Ini tidak boleh. Perdirjen ini tidak berhak mengurus masalah banding dan keberatan karena itu wilayahnya yudikatif. Meskipun sama-sama masalah pajak, tapi prinsipnya jelas eksekutif dan yudikatif tidak boleh saling tumpang tindih wilayah dalam hal pengaturan sehingga, kalaupun pengajuan keberatan itu masuk ke Ditjen Pajak, haruslah ditangani oleh pihak yang berbeda. Di sini ada unsur feodalisme. Penguasa berhak mengatur tanpa ada lembaga pengawasnya. Di sini kemungkinan eksekutif perpajakan bermaksud menghemat waktu dan biaya karena banding pajak hanya ada di Jakarta. Apabila dibuat terpisah akan menjadi sangat mahal, sehingga lebih baik diselesaikan semua di sini saja. Salah satu solusinya mungkin adalah agar kewenangan menginterpretasikan peraturan perpajakan seharusnya ada di tangan lembaga penafsir independen, dan bukan di sebuah

direktorat peraturan perpajakan yang masih ada dalam Direktorat Jenderal Pajak.

Di sisi lain, sebetulnya ada korelasi antara target penerimaan pajak dan penyimpangan peraturan perundangan. Target yang begitu berat kerap membuat fiskus (administrasi pajak) harus berkompromi dengan ketepatan peraturan. Kemungkinannya yang lain juga adalah DPR ketika membahas ini bisa jadi tidak cukup waktu untuk meng-cover mengenai semua permasalahan perpajakan. Khusus tentang keadilan Wajib Pajak dan pemungut pajak, di tim review peraturan, kehadiran dari WP tidak ada, hak-haknya juga tidak ada, kecuali hak untuk meminta diadakan tim review, selebihnya tidak ada.

## **C.2. Pendapat Mengenai Asas Yuridis**

Djonifar menyatakan keberadaan Perdirjen No. 122/PJ/2006 adalah untuk memenuhi aspek yuridis, yaitu bagaimana agar kekosongan dalam undang-undang tidak menimbulkan salah pengertian antara petugas pajak dan wajib pajak. Djonifar menyatakan:

Di sinilah letak masalahnya, karena UU tidak mengatur secara tegas mengenai masalah prosedur pemeriksaan dan pernyataan kelengkapan ini. Ke depan, ketidakpastian dalam masalah ini perlu diperbaiki. Kekosongan peraturan yang terjadi antara lain adalah tidak adanya aturan mengenai batas kapan fiskus harus menyatakan bahwa suatu berkas permohonan sudah lengkap atau belum. Di dalam Perdirjen No. 122/PJ/2006, hal itu akhirnya diatur dengan batas waktu 1 bulan. Jadi, spirit dari Perdirjen 122 ini adalah mengisi kekosongan tadi.

Hadibroto menyebutkan Perdirjen No. 122/PJ/2006 adalah pengakuan bahwa administrasi pajak memang amburadul. Meski tujuan dari kebijakan ini baik yaitu menyelesaikan tunggakan restitusi yang tersisa selama bertahun-tahun, namun prosedur yang diambil salah. Ini yang dilupakan oleh Dirjen Pajak bahwa antara materi atau substansi dan formalitas sama pentingnya dalam pajak.

Informan Mangkuprawira, menyatakan sebenarnya Dirjen Pajak sudah memberikan pengaturan secara formal syarat-syarat pengajuan permohonan kelebihan pembayaran pajak. Pasal 17B UU KUP, menurut Mangkuprawira, sebenarnya sudah jelas, apabila setelah lewat jangka waktu yang sudah

ditentukan, Dirjen Pajak tidak memberikan suatu keputusan, permohonan pengembalian kelebihan pajak dianggap dikabulkan dan SKPLB (surat ketetapan pajak lebih bayar) harus diterbitkan dalam jangka waktu paling lambat satu bulan setelah jangka waktu itu berakhir. Bila Surat Perintah Membayar terlambat, Wajib Pajak berhak atas bunga 2% setiap bulan.

Hak Dirjen Pajak untuk meminta kelengkapan data dari wajib Pajak. Yang salah pejabat pajak, bila permohonan kelebihan pembayaran pajak lewat 12 bulan belum diperiksa dan belum diambil ketetapan. Itu namanya sudah lalai. Salah dia tidak minta. sudah (permohonan itu) mutlak diterima.

Mengenai dokumen yang disampaikan melewati batas waktu satu bulan tidak bisa dipertimbangkan dalam proses banding, administrasi pajak agar taat dan tunduk pada pembagian wewenang antara legislatif, eksekutif dan yudikatif. Kewenangan tersebut tidak boleh tumpang tindih, harus ada pemisahan kekuasaan yang jelas.

Dirjen Pajak sudah mempunyai kewenangan yang luas dan penuh. Dirjen Pajak boleh memeriksa, menyita asset dan melakukan lelang. Lakukan saja tugasnya, tapi hak WP jangan dikurangi sehingga Dirjen Pajak tidak bisa mengatur persyaratan banding, atau persyaratan keberatan dalam restitusi. Harus ada kesesuaian antara hak dan kewajiban WP. Suatu peraturan harus memperhitungkan segala faktor, jangan membuat aturan yang arogan atau peraturan demi kekuasaan saja.

Sejalan dengan Mangkuprawira, informan Mulyodiwarno menyatakan seharusnya Dirjen Pajak memberikan pengaturan secara formal syarat-syarat pengajuan permohonan kelebihan pembayaran pajak. Pasal 17B UU KUP, menurut Mulyodiwarno, sebenarnya sudah jelas, apabila setelah lewat jangka waktu yang sudah ditentukan, Dirjen Pajak tidak memberikan suatu keputusan, permohonan pengembalian kelebihan pajak dianggap dikabulkan dan SKPLB (surat ketetapan pajak lebih bayar) harus diterbitkan dalam jangka waktu paling lambat satu bulan setelah jangka waktu itu berakhir. Bila Surat Perintah Membayar terlambat, Wajib Pajak berhak atas bunga 2% setiap bulan.

Hak Dirjen Pajak untuk meminta kelengkapan data dari wajib Pajak. Yang salah pejabat pajak, bila permohonan kelebihan pembayaran pajak lewat 12 bulan belum diperiksa dan belum diambil ketetapan. Itu namanya sudah lalai.

Salah Direktur Jenderal Pajak tidak minta. sudah (permohonan itu) mutlak diterima.

Mengenai dokumen yang disampaikan melewati batas waktu satu bulan tidak bisa dipertimbangkan dalam proses banding, administrasi pajak agar taat dan tunduk pada pembagian wewenang antara legislatif, eksekutif dan yudikatif. Kewenangan tersebut tidak boleh tumpang tindih, harus ada pemisahan kekuasaan yang jelas.

Dirjen Pajak sudah mempunyai kewenangan yang luas dan penuh. Dirjen Pajak boleh memeriksa, menyita asset dan melakukan lelang. Lakukan saja tugasnya, tapi hak WP jangan dikurangi sehingga Dirjen Pajak tidak bisa mengatur persyaratan banding, atau persyaratan keberatan dalam restitusi. Harus ada kesesuaian antara hak dan kewajiban WP. Suatu peraturan harus memperhitungkan segala faktor, jangan membuat aturan yang arogan atau peraturan demi kekuasaan saja.

Apalagi Perdirjen ini mengatur juga masalah banding yang jelas-jelas merupakan urusan dari yudikatif. Ini tidak boleh. Perdirjen ini tidak berhak mengurus masalah banding dan keberatan karena itu wilayahnya yudikatif. Meskipun sama-sama masalah pajak, tapi prinsipnya jelas eksekutif dan yudikatif tidak boleh saling tumpang tindih wilayah dalam hal pengaturan. Kalaupun pengajuan keberatan itu masuk ke Ditjen Pajak, haruslah ditangani oleh pihak yang berbeda. Di sini ada unsur feodalisme. Penguasa berhak mengatur tanpa ada lembaga pengawasnya. Di sini kemungkinan eksekutif perpajakan bermaksud menghemat waktu dan biaya karena banding pajak hanya ada di Jakarta. Apabila dibuat terpisah akan menjadi sangat mahal, sehingga lebih baik diselesaikan semua di sini saja. Salah satu solusinya mungkin adalah agar kewenangan menginterpretasikan peraturan perpajakan seharusnya ada di tangan lembaga penafsir independen, dan bukan di sebuah direktorat peraturan perpajakan yang masih ada dalam Direktorat Jenderal Pajak.

Di sisi lain, sebetulnya ada korelasi antara target penerimaan pajak dan penyimpangan peraturan perundangan. Target yang begitu berat kerap membuat fiskus (administrasi pajak) harus berkompromi dengan ketepatan peraturan. Kemungkinannya yang lain juga adalah DPR ketika membahas ini bisa jadi tidak cukup waktu untuk meng-cover mengenai semua permasalahan perpajakan. Khusus tentang keadilan Wajib Pajak dan pemungut pajak, di tim review

peraturan, kehadiran dari WP tidak ada, hak-haknya juga tidak ada, kecuali hak untuk meminta diadakan tim review, selebihnya tidak ada.

### **C.3. Pendapat Mengenai Asas Hierarki**

Djonifar menjelaskan kalau Perdirjen 22/PJ/2006 dianggap melampaui ketentuan lain atau bertentangan dengan ketentuan di atasnya, khususnya mengenai pembatasan dokumen yang disampaikan setelah jangka waktu satu bulan tidak bisa lagi dijadikan dasar untuk proses keberatan dan banding, itu dimaksudkan untuk memberi penegasan dan kepastian hukum. Jadi terserah kepada pihak pengadilan pajak untuk menggunakan atau tidak dokumen tersebut. Djonifar menyimpulkan: Yang pasti Ditjen Pajak tidak bermaksud demikian.

Hadibroto menyatakan keputusan Ditjen Pajak untuk memeriksa dan meminta tambahan waktu kembali selama 12 bulan untuk bisa memberikan ketetapan atas permohonan kelebihan pembayaran pajak setelah masa itu terpenuhi terpenuhi adalah bentuk perlawanan Perdirjen kepada undang-undang. Menurut Hadibroto : “Bisa dipastikan bahwa Perdirjen Pajak ini tidak sesuai hierarki. Seharusnya, untuk permohonan yang sudah melewati 12 bulan, langsung saja dinyatakan sebagai diterima sebagaimana bunyi Pasal 17B UU KUP.”

Mangkuprawira menyatakan sikap regulator sebagai tercermin dalam Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006 adalah bukti bahwa administrasi pajak sering tidak paham mengenai batasan-batasan dalam UU. Mangkuprawira menyatakan: Arogansi terjadi karena administrasi pajak dikejar target penerimaan. Peraturan Dirjen ini, kata Mangkuprawira, jelas memperluas kewenangan Dirjen Pajak. Ini tidak boleh. Pajak itu harus dipungut berdasarkan UU. Itu harga mati yang tidak boleh di tawar-tawar.

Berdasarkan uraian dan pendapat para informan di atas, jelas bahwa Perdirjen No. 122/PJ/2006 tidak memenuhi asas keadilan karena wajib pajak harus menunggu lebih lama lagi terbitnya keputusan Dirjen Pajak atas permohonan kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya diterbitkan dalam waktu 12 bulan. Ketidakadilan menjadi semakin besar bagi wajib pajak yang sudah mengajukan permohonan pengembalian lebih dari 12 bulan.

Perdirjen Pajak ini juga tidak memenuhi prinsip atau asas yuridis karena antara satu peraturan bertentangan dengan peraturan lain. Selain itu Perdirjen ini juga menciptakan ketidakpastian hukum karena Wajib Pajak tidak memperoleh haknya sesuai ketentuan yang berlaku. Dengan demikian, Perdirjen telah menimbulkan keragu-raguan bagi wajib pajak maupun pelaksana administrasi pajak. Direktur Jenderal Pajak juga telah salah menginterpretasikan ketentuan, makna dan kandungan isi yang tertuang dalam Pasal 17B UU KUP yang mengharuskan permohonan kelebihan pembayaran pajak diputus sebelum batas waktu 12 bulan sejak permohonan diajukan, bukan sejak suatu peraturan pelaksana diterbitkan. Dengan demikian Direktur Jenderal Pajak telah bertindak sewenang-wenang terhadap wajib pajak.

Perdirjen No. 122/PJ/2006 juga tidak memenuhi asas hierarki yang merupakan asas administrasi pajak. Dalam hukum pajak maupun hukum umum, segala sesuatu harus tunduk pada hierarki yaitu ketentuan yang dibuat oleh penguasa yang lebih rendah tidak boleh bertentangan atau berbeda dengan ketentuan yang dibuat oleh penguasa yang lebih tinggi. Dalam kasus ini, Perdirjen yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak telah melampaui atau berbeda dengan ketentuan yang ada dalam undang-undang induknya.

Dilihat dari azas-azas pemungutan pajak, Perdirjen ini kurang memenuhi azas *equality* karena membuat diskriminasi pelayanan terhadap wajib pajak pemohon pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Wajib Pajak pengusaha kena pajak sesuai UU KUP dibedakan menjadi wajib pajak dan wajib pajak dengan kriteria tertentu.

Namun dalam Perdirjen ini, wajib pajak masih dibedakan lagi berdasarkan tingkat risiko. Ada wajib pajak dengan risiko rendah dan wajib pajak dengan risiko tinggi. Pembedaan semacam ini tidak dikenal dalam UU KUP. Meski demikian, karena pembedaan tersebut hanya berpengaruh terhadap kecepatan pelayanan bukan terhadap beban pajak, maka pembedaan tersebut hanya berpengaruh secara *temporary*.

#### **D. Perkembangan Selama Penelitian**

Selama proses penelitian ini berlangsung, ditemukan beberapa peraturan perundang-undangan yang tidak selaras dengan asas-asas hukum, terutama



asas yuridis, dimana dalam ketentuan perundang-undangan yang lebih rendah terdapat perluasan atau penyempitan terhadap ketentuan dalam induknya. Berikut disajikan beberapa ketentuan perpajakan yang paling tidak memenuhi asas yuridis.

#### **D.1. Ketentuan Mengenai *Sunset Policy***

Dalam UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP 2007) diatur mengenai fasilitas pajak berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi pajak sebagai mana diatur dalam Pasal 37A. Kebijakan untuk memberikan penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi ini biasa disebut sebagai *Sunset Policy*.

Ada dua jenis pengampunan yang diberikan oleh UU KUP 2007. *Pertama* adalah pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas pembetulan SPT Tahunan untuk tahun pajak sebelum tahun 2007. *Kedua*, adalah penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk Tahun Pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang mendaftarkan diri secara sukarela untuk mendapatkan NPWP.

Pengampunan jenis ini diberikan kepada semua Wajib Pajak baik Badan maupun Orang Pribadi yang membetulkan SPT Tahunan (PPH Badan, PPh Orang Pribadi dan PPh Pasal 21) untuk tahun pajak sebelum tahun pajak 2007 dan hasil pembetulan itu menyebabkan pajak yang harus dibayar bertambah. Tanpa *Sunset Policy*, maka wajib pajak yang membetulkan SPT dan mengakibatkan tambah bayar maka atas kekuarangan bayar itu dikenakan sanksi administrasi Pasal Ayat (2) UU KUP berupa bunga 2% (dua persen) per bulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak saat penyampaian Surat Pemberitahuan berakhir sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan, maksimal 24 bulan.

Kesempatan yang diberikan dalam *Sunset Policy* ini hanya satu tahun yaitu satu tahun sejak berlakunya UU KUP 2007 yaitu 31 Desember 2008. Dengan demikian, apabila pembetulannya dilakukan setelah tanggal itu maka atas kekurangan pembayaran pajak tersebut dikenakan sanksi sesuai Pasal 8 Ayat (2) di atas.

Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang *Sunset Policy* maupun tata cara penghapusan sanksi administrasi ini adalah sebagai berikut:

1. Pasal 37A UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP 2007).
2. Pasal 33 Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007.
3. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2008 tentang Tata Cara Penyampaian Atau Pembetulan Surat Pemberitahuan Dan Persyaratan Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Penghapusan Sanksi Administrasi Dalam Rangka Penerapan Pasal 37A UU No. 6/1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007.

Pasal 37A UU KUP 2007 menyatakan:

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 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
2. Wajib Pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh nomor pokok wajib pajak paling lama 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh nomor pokok wajib pajak dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Pasal 33 PP No. 80/2007 menyatakan:

1. Wajib Pajak yang dalam tahun 2008 menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum tahun pajak 2007 yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar, diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan keuarangan pembayaran pajak.
2. Wajib Pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh nomor pokok wajib pajak dalam tahun 2008 dan menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan untuk Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya, diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar.
3. Terhadap surat pemberitahuan tahunan yang telah disampaikan oleh wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dilakukan pemeriksaan kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa surat pemberitahuan tahunan yang disampaikan wajib pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.
4. Surat pemberitahuan tahunan untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya sebagaimana dimaksud pada ayat (2) harus disampaikan paling lambat pada tanggal 31 Maret 2009.
5. Penghapusan sanksi administrasi berupa bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diberikan dengan cara tidak menerbitkan Surat Tagihan Pajak.
6. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara penghapusan sanksi administrasi diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Peraturan Menteri Keuangan No. 66/PMK.03/2008 mengatur sebagai berikut:  
Bagi wajib pajak orang pribadi, yang sebelumnya tidak mempunyai Nomor Pokok Wajib Pajak, maka pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi diberikan dengan syarat:

- a. Secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh nomor pokok wajib pajak dalam tahun 2008,
- b. Tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, penuntutan atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan,
- c. Menyampaikan surat pemberitahuan tahunan tahun pajak 2007 dan sebelumnya terhitung sejak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif paling lambat tanggal 31 Maret 2009, dan
- d. Melunasi seluruh pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagaimana dimaksud pada huruf c sebelum surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan disampaikan.

Bagi wajib pajak (orang pribadi dan badan) yang telah memiliki nomor pokok wajib pajak maka sanksi administrasi diberikan penghapusan atau pengurangan dengan syarat:

- a. Telah memiliki nomor pokok wajib pajak sebelum tanggal 1 Januari 2008;
- b. Terhadap surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan yang dibetulkan belum diterbitkan surat ketetapan pajak;
- c. Terhadap surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan yang dibetulkan belum dilakukan pemeriksaan atau dalam hal sedang dilakukan pemeriksaan, pemeriksa pajak belum menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan,
- d. 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,
- e. Tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, penuntutan atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan,
- f. Menyampaikan surat pemberitahuan tahunan tahun pajak 2008 dan sebelumnya paling lambat tanggal 31 Desember 2008, dan
- g. Melunasi seluruh pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagaimana dimaksud pada huruf c sebelum surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan disampaikan.

Pasal 37A UU KUP 2007 secara khusus mengamanatkan kepada Menteri Keuangan untuk melakukan pengaturan lebih lanjut atas ketentuan tersebut. Namun UU ini juga memberikan amanat bahwa hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah (Pasal 48). Dengan demikian, pelaksanaan lebih lanjut atas Pasal 37A dapat berupa peraturan pemerintah atau peraturan menteri keuangan, atau dapat berupa peraturan pemerintah dan peraturan menteri keuangan.

Atas dasar uraian tersebut, Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan

Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 diterbitkan atas kuasa Pasal 48 UU KUP, dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2008 tentang Tata Cara Penyampaian Atau Pembetulan Surat Pemberitahuan Dan Persyaratan Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Penghapusan Sanksi Administrasi Dalam Rangka Penerapan Pasal 37A UU No.6/1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 diterbitkan atas kuasa Pasal 37A UU KUP 2007. Dari Konsideran *Menimbang* dalam Permenkeu No. 66/2008, dapat diketahui bahwa Permenkeu ini diterbitkan dengan mengacu pada UU KUP 2007 dan PP No. 80/2007.

Dari materi PP No. 80/2007 dapat dilihat beberapa hal yang tidak sesuai dengan Pasal 37A UU KUP 2007, diantaranya adalah:

1. UU mengatur bahwa pengurangan penghapusan sanksi administrasi atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak itu sifatnya "dapat diberikan". Frase kata "dapat diberikan" mengandung makna bahwa pengurangan atau penghapusan sanksi itu sifatnya tidak mutlak, yang berarti Direktur Jenderal Pajak dapat memberikan, dapat pula tidak memberikan. Dalam Pasal 33 PP No. 80/2007, kata "dapat" dihilangkan sehingga bunyinya menjadi "diberikan". Dengan hilangnya kata "dapat" di depan kata "diberikan" mengandung makna bahwa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi itu bersifat mutlak, yang berarti Direktur Jenderal Pajak harus memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi. Ketentuan bahwa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi langsung dapat diberikan seharusnya, berdasarkan Pasal 37A, hanya diberikan kepada Wajib Pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan menyampaikan SPT untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya yang menyebabkan tambah bayar untuk tahun pajak sebelum diperolehnya nomor pokok wajib pajak. Dalam Permenkeu No. 66/PMK.03/2008, kata "dapat" juga dihapus.
2. UU mengatur bahwa pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran harus disampaikan paling lama dalam jangka 1

(satu) tahun setelah berlakunya Undang-undang ini. UU ini berlaku mulai tanggal 1 Januari 2008, sehingga pembetulan SPT harus disampaikan paling lambat tanggal 31 Desember 2008. Dalam PP No. 80/2007 disebutkan bahwa Surat pemberitahuan Tahunan untuk Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya yang disampaikan oleh wajib pajak orang pribadi yang sebelumnya belum memiliki nomor pokok wajib pajak harus disampaikan paling lambat pada tanggal 31 Maret 2009. Padahal dalam ayat (2) Pasal 37A UU KUP 2007, jelas disebutkan bagi wajib pajak yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh nomor pokok wajib pajak diberi kesempatan satu tahun sejak undang-undang berlaku. Berarti PP No. 80/2007 telah mengubah dan memperpanjang jangka waktu penyampaian pembetulan SPT yang telah ditetapkan dalam UU.

Dari penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa ketentuan mengenai penghapusan sanksi administrasi yang diatur dalam PP No. 80/2007 dan Permenkeu No. 66/PMK.03/2008 tidak sesuai dengan Pasal 37A UU KUP 2007.

#### **D.2. Ketentuan Mengenai Kuasa Wajib Pajak**

Pasal 32 Ayat (3) memberikan landasan hukum tentang kuasa di mana orang pribadi atau badan sebagai Wajib Pajak dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban. Ketentuan ini memberikan kelonggaran dan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk meminta bantuan pihak lain yang memahami masalah perpajakan sebagai kuasanya, untuk dan atas namanya, membantu melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak.

Bantuan tersebut meliputi pelaksanaan kewajiban formal dan material serta pemenuhan hak Wajib Pajak yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Yang dimaksud dengan kuasa adalah orang yang menerima kuasa khusus dari Wajib Pajak untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan tertentu dari Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai kuasa wajib pajak adalah:

1. Pasal 32 ayat (3) dan ayat (3a) UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
2. Pasal 28, 29, 30, 31 Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007.
3. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2008 tentang Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban seorang kuasa.

UU KUP 2007 menyatakan:

1. Orang pribadi atau badan dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan. (Penjelasan: Ayat ini memberikan kelonggaran dan kesempatan bagi wajib pajak untuk meminta bantuan pihak lain yang memahami masalah perpajakan sebagai kuasanya, untuk dan atas namanya, membantu melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak. Bantuan tersebut meliputi pelaksanaan kewajiban formal dan material serta pemenuhan hak wajib pajak yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan)
2. Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

PP No. 80/2007 menyatakan:

Pasal 28:

1. Wajib Pajak dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Seorang kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi konsultan pajak dan bukan konsultan pajak.
3. Seorang kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (2) harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:
  - a. Menguasai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
  - b. Memiliki surat kuasa khusus dari wajib pajak yang memberi kuasa;
  - c. Memiliki nomor pokok wajib pajak;
  - d. Telah menyampaikan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan tahun pajak terakhir; dan
  - e. Tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.
4. Surat kuasa khusus sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf b paling sedikit memuat:

5. Nama, alamat, dan tandatangan di atas materai serta nomor pokok wajib pajak dari wajib pajak pemberi kuasa;
6. Nama. Alamat dan tanda tangan serta nomor pokok wajib pajak penerima kuasa; dan
7. Hak dan/atau kewajiban perpajakan tertentu yang dikuasakan.

#### Pasal 31

Ketentuan lebih lanjut mengenai syarat serta hak dan kewajiban konsultan pajak yang dapat ditunjuk sebagai kuasa diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Peraturan Menteri Keuangan No. 22/PMK.03/2008 mengatur bahwa salah satu syarat untuk menjadi kuasa adalah menguasai ketentuan perpajakan. Untuk membuktikan kompetensinya seorang kuasa harus menunjukkan dokumen-dokumen sebagai berikut.

- a. Dalam hal seorang kuasa tersebut bukan konsultan pajak, syarat kompetensi berupa fotocopy sertifikat brevet atau ijazah pendidikan formal di bidang perpajakan dari PTN atau PTS yang terakreditasi A dengan jenjang pendidikan minimal adalah Diploma III.
- b. Dalam hal seorang kuasa adalah konsultan pajak, syarat kompetensi adalah berupa kepemilikan surat ijin praktek konsultan pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak atas nama Menteri Keuangan. Fotocopy surat ijin praktek ini harus diserahkan dilengkapi dengan surat pernyataan sebagai konsultan pajak.

Seorang yang bukan konsultan pajak, termasuk karyawan wajib pajak, hanya dapat menerima kuasa dari:

- a. Wajib pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha bebas,
- b. Wajib pajak pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaann bebas dengan peredaran bruto atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp1,8 miliar dalam satu tahun, atau
- c. Wajib pajak badan dengan peredaran bruto tidak lebih dari Rp2,4 miliar dalam satu tahun.

Kedudukan Peraturan Menteri Keuangan No. 22/PMK.03/2008 memang kuat, karena selain diamanatkan dalam UU KUP 2007 juga diamanatkan oleh PP No. 80/2007 pasal 31. Hanya saja dalam PP tersebut, yang diamanatkan untuk



diatur lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan adalah konsultan pajak, bukan kuasa pajak. Sementara dalam UU maupun Permenkeu, sama-sama diatur tentang kuasa wajib pajak, dimana konsultan pajak merupakan bagian dari kuasa pajak.

Namun yang menjadi inti masalah bukan pada soal itu, melainkan mengapa Permenkeu membatasi hak dan kewajiban karyawan wajib pajak dengan menyamakan karyawan dengan kuasa bukan konsultan pajak? Perhatikan kata-kata "termasuk karyawan WP". Berarti staf, supervisor, manajer, atau spesialis perpajakan yang bekerja di perusahaan besar dengan omset di atas Rp. 2,4 miliar tidak akan bisa menjadi kuasa Wajib Pajak. Para karyawan Wajib Pajak [apapun jabatannya] hanya bisa menerima kuasa jika perusahaan tersebut beromset di bawah itu. Dengan kata lain, perusahaan besar hanya bisa memberi surat kuasa ke konsultan pajak.

Apalagi bila memperhatikan Pasal 6 Peraturan Menteri Keuangan No.22/PMK.03/2008 yang menyatakan:

Setiap Pegawai dilarang menindaklanjuti pelaksanaan hak dan/atau pemenuhan kewajiban perpajakan tertentu dari Wajib Pajak yang memberikan kuasa kepada seseorang yang tidak memenuhi persyaratan sebagai kuasa Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2).

Tentu yang dimaksud "setiap pegawai" dalam pasal ini adalah setiap pegawai kantor pajak, apapun jabatannya. Karyawan Wajib Pajak yang tidak memenuhi persyaratan Pasal 4 tentu tidak bisa menerima surat kuasa sebagaimana diatur di Pasal 2 ayat (2). Ketentuan inilah yang menjadi sumber perdebatan.

Peraturan Menteri Keuangan No.22/PMK.03/2008 memberi kewenangan kepada Dirjen Pajak untuk mengatur lebih lanjut tentang kuasa Wajib Pajak. Hanya saja kewenangan di Pasal 12 Peraturan Menteri Keuangan tersebut mengharuskan Dirjen Pajak menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Namun yang terbit adalah Surat Edaran Dirjen Pajak No. 16/PJ/2008.

Dalam Surat Edaran Dirjen Pajak tersebut ditegaskan bahwa:

Pengurus, komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali serta karyawan Wajib Pajak yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijakan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan perusahaan dapat melaksanakan hak dan/atau kewajiban perpajakan Wajib Pajak tanpa memerlukan surat kuasa khusus.

Dengan demikian, dokumen perpajakan seperti Faktur Pajak dan/atau Surat Setoran Pajak, dapat ditandatangani oleh pejabat/karyawan yang ditunjuk oleh Wajib Pajak tanpa memerlukan surat kuasa khusus. Bila memperhatikan frase kata "karyawan Wajib Pajak yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijakan ... tanpa memerlukan surat kuasa khusus". Artinya, sejak dikeluarkan SK Dirjen Pajak ini maka para karyawan Wajib Pajak "yang memiliki kewenangan menentukan kebijakan" [apapun jabatannya] bisa mewakili Wajib Pajak di kantor pajak untuk urusan perpajakan dan tidak perlu ada Surat Kuasa.

Dari uraian di atas, jelas bahwa Surat Edaran Dirjen Pajak No. 16/PJ/2008 ini melangkahi Peraturan Menteri Keuangan No. 22/PMK.03/2008. Selain itu, Permenkeu mengamanatkan pengaturan lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Dirjen Pajak, bukan Surat Edaran Dirjen Pajak.

#### **E. Analisis Faktor Penyebab**

Berdasarkan analisis terhadap objek penelitian yang telah dilakukan secara komprehensif dari aspek yuridis dan perpajakan pada bagian sebelumnya, dapatlah kita lakukan analisis lebih lanjut terhadap kemungkinan-kemungkinan faktor penyebab timbulnya ketidaksiharasan antar peraturan perundangan di bidang perpajakan. Sebagaimana telah diuraikan di dalam dasar teori, pajak mengandung berbagai unsur yang melibatkan berbagai pihak dengan kepentingan yang berbeda-beda. Di dalamnya terdapat potensi konflik inheren baik dari segi sifat dasar maupun kepentingan para pihak yang terlibat.

Berikut adalah ada faktor atau motivasi yang melatarbelakangi mengapa muncul peraturan perundang-undangan yang tidak memenuhi asas-asas hukum pajak. Ketiga faktor tersebut adalah:

##### **E.1. Faktor Beban Target Penerimaan**

Setiap tahun target penerimaan pajak terus meningkat seiring dengan meningkatnya kebutuhan pengeluaran pemerintah. Pajak merupakan penyumbang utama pendapatan negara, menyusul memudarnya penerimaan dari sektor minyak dan gas. Sebagian besar target penerimaan pajak itu menjadi tanggung jawab Direktorat Jenderal Pajak. Jenis-jenis pajak yang dikelola atau menjadi tanggung jawab Direktorat Jenderal Pajak adalah pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah, pajak bumi dan bangunan, bea perolehan hak atas tanah dan bangunan serta bea materai.

Kemampuan Direktorat Jenderal Pajak mencapai target penerimaan pajak yang diamanatkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) menjadi ukuran paling dominan dalam menilai kinerja administrasi pajak. Ukuran lain yang sering dan lazim digunakan untuk menilai administrasi pajak adalah rasio pajak (*tax ratio*) dan rasio cakupan pajak (*coverage tax ratio*). *Tax ratio* adalah perbandingan antara pajak yang direalisasikan dibandingkan dengan nilai produk domestik bruto, sedangkan rasio cakupan pajak adalah perbandingan antara pajak yang direalisasikan dibandingkan dengan potensi seluruh penerimaan pajak dalam satu periode tertentu (tahun pajak).

Kombinasi antara beban kerja yang besar berupa keharusan memenuhi target APBN dan kewenangan besar yang diberikan undang-undang kepada administrasi pajak mendorong Direktur Jenderal Pajak dalam membuat peraturan perundang-undangan menggunakan penafsiran yang paling menguntungkan pencapaian kinerjanya. Inilah faktor yang paling dominan yang mendorong munculnya peraturan perundang-undangan yang tidak selaras dengan undang-undang induknya.

## **E.2. Faktor Pemusatan Kekuasaan**

Direktorat Jenderal Pajak dalam bentuk 'mini' memegang kekuasaan atas eksekutif, yudikatif dan legislatif. Kekuasaan eksekutif adalah kekuasaan yang melekat pada Direktorat Jenderal pajak sebagai institusi yang berhak untuk menjalankan undang-undang. Kekuasaan eksekutif tersebut, di dalam UU Perpajakan, ada yang diberikan langsung kepada Direktur Jenderal Pajak, ada

yang melalui Menteri Keuangan dan ada pula yang melalui Presiden atau pemerintah.

Kekuasaan yudikatif juga dimiliki oleh Direktur Jenderal Pajak dalam bentuk wewenang untuk memutuskan keberatan yang diajukan wajib pajak atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan kepada wajib pajak yang bersangkutan. Dalam UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Direktur Jenderal juga mempunyai wewenang menerbitkan Surat Paksa yang setara dengan putusan hakim yang sudah berkekuatan hukum tetap (eksekutorial).

Kekuasaan legislatif atau kekuasaan membuat peraturan perundang-undangan dimiliki Direktur Jenderal Pajak dalam wewenang untuk menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran maupun Surat Penegasan (*Ruling*) yang biasa dimintakan oleh individu wajib pajak atas suatu ketentuan perpajakan. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak meski bukan termasuk peraturan namun dalam praktiknya banyak dijadikan pedoman atau pegangan aparat pelaksana di lapangan.

Selama ketiga kekuasaan tersebut masih menyatu atau terkonsentrasi pada diri Direktur Jenderal Pajak maka selama itu pula terbuka peluang bagi Direktur Jenderal Pajak untuk membuat peraturan yang cenderung menguntungkan atau membantu kinerja Direktorat Jenderal Pajak dalam mencapai tugas dan fungsinya.

Kekuasaan dan kewenangan yang dimiliki Direktur Jenderal Pajak berasal dari sejumlah undang-undang perpajakan yaitu:

1. UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
2. UU Pajak Penghasilan;
3. UU Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;
4. UU Pajak Bumi dan Bangunan;
5. UU Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
6. UU Bea Materai;
7. UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa

Direktur Jenderal Pajak sebagai penanggung jawab atau sebagai pihak yang menjalankan undang-undang tersebut berkepentingan untuk menginterpretasikan ketentuan dalam undang-undang tersebut sesuai dengan makna yang dipahaminya. Peluang untuk menginterpretasikan sangat terbuka karena tidak semua pasal dalam undang-undang diberikan penjelasan yang memadai. Bahkan terhadap pasal-pasal yang sudah ada penjelasannya pun tetap terbuka untuk ditafsirkan kembali sesuai dengan pemahaman dan kepentingan Direktur Jenderal Pajak.

### **E.3. Faktor Interaksi Antar-Kelompok Kepentingan**

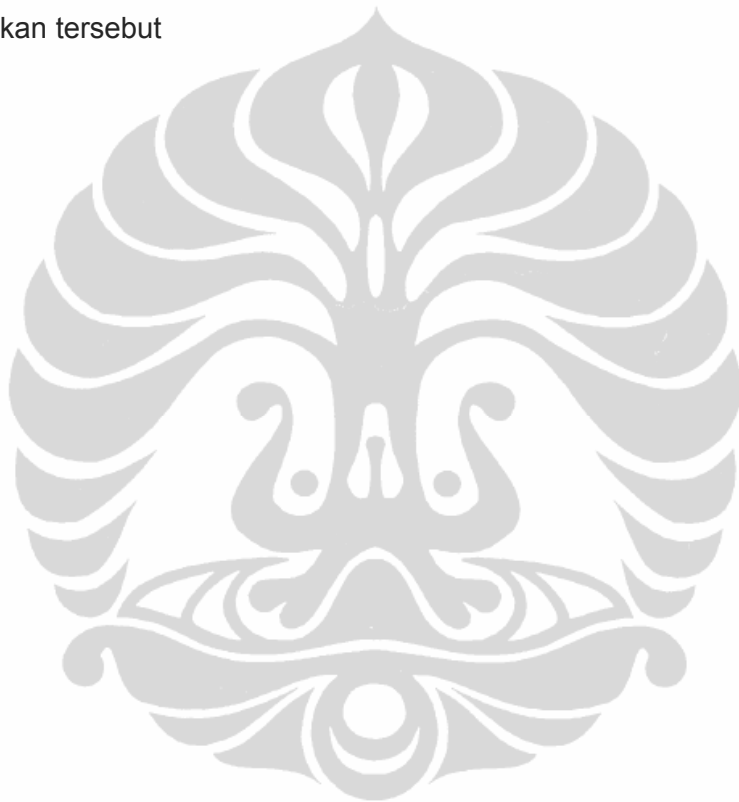
Administrasi Pajak sebagai bagian dari administrasi publik dalam mengambil suatu kebijakan menghadapi kompleksitas masalah yang bersifat multidimensi, multidisiplin, dan saling terkait dengan lingkungan internal maupun lingkungan yang lebih luas. Setiap tahap dalam proses kebijakan, termasuk implementasinya, dipengaruhi oleh berbagai kelompok kepentingan (*interest groups*) yang dapat menggunakan kekuatan (*power*) maupun kewenangan (*authority*) yang dimilikinya dengan berbagai cara dan rekayasa untuk mempengaruhi suatu (implementasi) kebijakan. Kelompok kepentingan dimaksud meliputi baik yang berada di dalam birokrasi pemerintahan maupun yang berada di tengah masyarakat atau mewakili berbagai kepentingan tertentu<sup>5</sup>.

Reformasi perpajakan yang telah dilakukan beberapa kali hingga saat ini pun dapat didefinisikan sebagai usaha-usaha untuk membangun prosedur-prosedur yang baru dan lebih baik untuk menghasilkan informasi yang dapat memberi sumbangan dalam pemecahan masalah publik dimana hal ini bukanlah tugas ilmiah atau intelektual yang sederhana, tetapi pada dasarnya bersifat politis<sup>6</sup>. Sebagai kenyataan yang paling sederhana adalah bahwa penerimaan pajak merupakan pengambilan sumberdaya dari sektor privat yang akan disalurkan kepada sektor publik dimana tidak terdapat tingkat pengembalian yang seimbang dibandingkan bila dana tersebut tetap dimanfaatkan di sektor privat, sehingga perumus kebijakan pajak harus mempertimbangkan masak-

<sup>5</sup> Gunadi, *Op.cit.*, hal. 15.

<sup>6</sup> William N. Dunn, *Analisis Kebijakan Publik*, (Yogyakarta: Hanindita, 2001), hal. 29.

masuk kemana kewajiban pajak tersebut harus dibebankan<sup>7</sup>. Peran dari kelompok kepentingan sangat terlihat dalam proses pembuatan atau penyusunan PP No. 81/2007 dan Perdirjen Pajak No. 122/PJ/2006, dimana Asosiasi Emiten Indonesia dan Kadin Indonesia sangat berperan dalam mendorong pemerintah untuk menerbitkan kedua peraturan tersebut. Hal itu paling tidak terlihat dari intensitas pemberitaan di media massa mengenai pokok masalah yang di atur di dua peraturan tersebut menjelang terbitnya masing-masing kebijakan tersebut



---

<sup>7</sup> Andy Lymer dan Dora Hancock, *Taxation Policy and Practice, 7<sup>th</sup> Edition*, (London: Thomson Learning, 2001), hal. 25.