

## BAB II

### TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

#### A. KERANGKA TEORI/KERANGKA PEMIKIRAN

##### 1. Kebijakan Publik

###### a. Definisi Kebijakan Publik

Definisi kebijakan publik menurut beberapa pendapat, apabila kita amati terkait dengan beberapa hal, yaitu tindakan pemerintah, keputusan politik, dan memiliki tujuan tertentu. Demikian juga halnya dengan kebijakan perpajakan selalu memiliki tujuan tertentu melalui tindakan yang dilakukan oleh pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Kebijakan publik (undang-undang perpajakan) terkait dengan hasil kesepakatan politik.

Definisi kebijakan publik menurut beberapa pendapat para ahli sebagaimana disampaikan oleh Birkland dalam bukunya *An Introduction to the Policy Process: Theories, Concepts, and Models of Public Policy Making*<sup>22</sup>. Diantaranya Cochran, mengemukakan bahwa :

*“The term public policy always refers to the actions of government and the intentions that determine those actions.”*

*“Public policy is the outcome of the struggle in governments over who gets what.”<sup>23</sup>*

---

<sup>22</sup> Thomas A. Birkland, 2001, *An Introduction to the Policy Process: Theories, Concepts, and Models of Public Policy Making*, Armonk N.Y., M.E Sharpe. Inc , hal. 21

<sup>23</sup> Clarke E Cochran, at al., 1999, *American Public Policy : An Introduction*, 6<sup>th</sup> ed, New York, St. Martin's Press.

Kebijakan publik selalu ditunjukkan dengan tindakan dari pemerintah dan tujuan dari tindakan tersebut. Kebijakan publik adalah hasil upaya pemerintah untuk mendapatkan apa yang menjadi tujuannya.

Sementara Dye mengatakan kebijakan publik adalah :

*“Whatever governments choose to do or not to do.”<sup>24</sup>*

Apapun yang pemerintah pilih untuk melakukan atau tidak melakukan suatu tindakan.

Menurut Cochran dan Malone :

*“Public Policy is the study of government decisions and actions designed to deal with a matter of public concern.”*

*“Public policy consists of political decisions for implementing programs to achieve societal goals.”<sup>25</sup>*

Pada hakekatnya, kebijakan publik adalah keputusan dan tindakan pemerintah yang didisain sebagai kesepakatan terhadap suatu kepentingan yang menjadi perhatian umum. Kebijakan publik merupakan keputusan politik untuk dilaksanakan dengan tujuan tertentu bagi masyarakat.

Sementara Peters mengemukakan bahwa :

*“Stated most simply, public policy is the sum of government activities, whether acting directly or through agents, as it has an influence on the life of citizens.”<sup>26</sup>*

Kebijakan publik adalah kegiatan-kegiatan yang dilakukan pemerintah baik secara langsung ataupun tidak langsung (melalui agen), dan berpengaruh pada kehidupan masyarakat.

---

<sup>24</sup> Thomas Dye, 1992, *Understanding Public Policy*, 7<sup>th</sup> ed, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall., hal. 1.

<sup>25</sup> Charles L. Cochran and Eloise F. Malone, 1995, *Public Policy : Perspective and Choices*, New York, McGraw Hill, hal. 1.

<sup>26</sup> B. Guy Peters, 1999, *American Public Policy : Promise and Performance*, Chappaqua, N.Y., Chatam House/Seven Rivers.

Pendapat Santoso sebagaimana disampaikan oleh Winarno, dengan mengkomparasi berbagai definisi yang dikemukakan oleh para ahli yang menaruh minat dalam kebijakan publik menyimpulkan bahwa pada dasarnya pandangan mengenai kebijakan publik dapat dibagi ke dalam dua wilayah kategori. *Pertama*, pendapat ahli yang menyamakan kebijakan publik dengan tindakan-tindakan pemerintah. Para ahli dalam kelompok ini cenderung menganggap bahwa semua tindakan pemerintah dapat disebut sebagai kebijakan publik. *Pandangan kedua* menurut Santoso berangkat dari para ahli yang memberikan perhatian khusus kepada pelaksanaan kebijakan, yang terbagi menjadi dua kubu, yaitu yang memandang kebijakan publik sebagai keputusan-keputusan pemerintah yang mempunyai tujuan dan maksud-maksud tertentu, dan yang menganggap kebijaksanaan publik sebagai memiliki akibat-akibat yang bisa diramalkan.<sup>27</sup>

Santoso menjelaskan, para ahli yang termasuk dalam kubu pertama melihat kebijakan publik dalam tiga lingkungan, yakni perumusan kebijakan, pelaksanaan kebijakan dan penilaian. Dengan kata lain menurut kubu ini kebijakan publik secara ringkas dapat dipandang suatu proses perumusan, implementasi dan evaluasi kebijakan. Ini berarti bahwa kebijakan publik adalah serangkaian instruksi dari para pembuat keputusan kepada pelaksana kebijakan yang menjelaskan tujuan-tujuan dan cara-cara untuk mencapai tujuan tersebut, sedangkan kubu kedua lebih melihat kebijakan publik terdiri dari rangkaian keputusan dan tindakan. Kubu kedua ini diwakili oleh Presman dan Wildavsky yang mendefinisikan kebijakan publik sebagai suatu hipotesis yang mengandung kondisi awal dan akibat-akibat yang bisa diramalkan.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Budi Winarno, 2007, *Kebijakan Publik : Teori dan Proses*, Yogyakarta, Media Pressindo, hal. 19.

<sup>28</sup> Amir Santoso, 1993, *Analisis Kebijakan Publik : Suatu Pengantar*, Jurnal Ilmu Politik 3, Jakarta, Gramedia, hal 4-5.

## b. Proses Kebijakan Publik

Pemerintah menetapkan kebijakan publik biasanya melalui suatu proses, baik itu kebijakan baru ataupun kebijakan yang memperbaiki kebijakan sebelumnya sudah ada. Beberapa ahli mengemukakan pendapatnya mengenai proses kebijakan publik. Dunn membagi proses pembuatan kebijakan dalam 5 tahap, yaitu sebagai berikut :

- 1). **Penyusunan Agenda**  
Para pejabat yang dipilih dan diangkat menempatkan masalah pada agenda publik. Banyak masalah tidak disentuh sama sekali, sementara lainnya ditunda untuk waktu lama.
- 2). **Formulasi Kebijakan**  
Para pejabat merumuskan alternatif kebijakan untuk mengatasi masalah. Alternatif kebijakan melihat perlunya membuat perintah eksekutif, keputusan pengadilan, dan tindakan legislatif.
- 3). **Adopsi Kebijakan**  
Alternatif kebijakan yang diadopsi dengan dukungan dari mayoritas legislatif, konsensus di antara direktur lembaga, atau keputusan pengadilan.
- 4). **Implementasi Kebijakan**  
Kebijaksanaan yang telah diambil dilaksanakan oleh unit-unit administrasi yang memobilisasikan sumberdaya finansial dan manusia.
- 5). **Penilaian (evaluasi) kebijakan**  
Unit-unit pemeriksaan dan akuntansi dalam pemerintahan menentukan apakah badan-badan eksekutif, legislatif, dan pengadilan memenuhi persyaratan undang-undang dalam pembuatan kebijakan dan pencapaian tujuan.<sup>29</sup>

Andersen, Brady, and Bullock menggambarkan proses kebijakan publik melalui 6 tingkatan yang harus dilalui, yaitu :

- 1). *Problem formation*, tidak semua masalah menjadi perhatian Pemerintah sehingga masalah tersebut tidak menjadi agenda Pemerintah, untuk mencapai hal tersebut membutuhkan berbagai cara dan semua itu tergantung pada kekuatan, status, dan jumlah orang didalam kelompok kepentingan tersebut, sehingga makin besar jumlah orang maka semakin didengarlah masalah tersebut.
- 2). *Policy agenda*, agenda kebijakan ini dipengaruhi oleh kepemimpinan politik yang kalau di Amerika Serikat sosok presiden Amerika Serikat sangatlah penting dalam menentukan suatu agenda kebijakan.

---

<sup>29</sup> William N Dunn, 2003, *Pengantar Analisis Kebijakan Publik*, Edisi kedua, Cetakan kelima, Yogyakarta, Gajah Mada University Press, hal. 24-25



- 3). *Policy formulation*, didalam menyerap aspirasi yang berkembang dalam masyarakat (*public problem*) maka penyerapan aspirasi dari masalah publik tersebut tidak otomatis secara bulat namun dibuat dan diformulasikan sedemikian rupa oleh lembaga kepresidenan dan para pembantunya.
- 4). *Policy adoption*, kebijakan yang sudah diformulasikan tersebut kemudian diadopsi dalam kebijakan yang dibuat oleh Pemerintah.
- 5). *Policy implementation*, kebijakan yang sudah diadopsi tersebut kemudian diterapkan khususnya oleh para birokrasi, selain itu pengadilan dan dewan perwakilan (*congress*) juga terlibat, keterlibatan pengadilan ialah untuk memberikan interpretasi atas kebijakan tersebut jika muncul keraguan atau pertanyaan.
- 6). *Policy evaluation*, evaluasi kebijakan adalah tahap akhir dari proses kebijakan, evaluasi kebijakan bertujuan untuk menentukan apakah kebijakan dapat bekerja sebagaimana adanya, beberapa evaluasi dapat memberikan tambahan formulasi kebijakan untuk memperbaiki ketidak efisienan dalam penerapan kebijakan tersebut.<sup>30</sup>

c. Kebijakan Publik yang Efektif

Kebijakan yang efektif diperlukan agar kebijakan tersebut dapat berjalan dengan baik dan mencapai tujuan yang diinginkan. Hal ini sesuai dengan pendapat Drucker sebagaimana dikutip oleh Perry bahwa yang dimaksud dengan efektif adalah “*effectives is to get the right things done*”<sup>31</sup>, sedangkan efektif menurut Boyatzis sebagaimana disampaikan oleh Perry yaitu :

*“Effective performance of the job is the attainment of specific results (i.e., outcomes) required by the job through specific actions while maintaining or being consistent with policies, procedures, and conditions of the organizational environment.”*

Kinerja efektif dari pekerjaan adalah tercapainya hasil tertentu sesuai tujuan yang diinginkan melalui tindakan spesifik dan dapat memelihara atau konsisten dengan kebijakan, prosedur, dan kondisi lingkungan. Lebih jelasnya Perry menyatakan bahwa ada tujuh faktor yang dapat mempengaruhi efektifitas kebijakan publik yaitu :

---

<sup>30</sup> Rogene A Buchholz, 1990, *Essentials of Public Policy for Management*, second edition, Prentice-Hall Essentials of Management Series, hal. 120

<sup>31</sup> James L Perry, 1990, *Handbook of Public Administration*, San Fransisco, Jossey-Bass Inc., Publishers, hal. 619

*“This Handbook has touched on many factors that influence a public administrator’s effectiveness. Seven stand out : technical skills, human skills, conceptual skills, responsiveness to democratic institutions, focus on results (including the moral consequences of one’s actions), networking ability, and balance.”<sup>32</sup>*

Buku pedoman ini menjelaskan bahwa banyak faktor (ada tujuh) yang mempengaruhi efektifitas kebijakan publik. Ketujuh faktor tersebut adalah kemampuan teknis, kemampuan manusia, kemampuan konsep, kemampuan tanggung jawab pada institusi demokrasi, fokus pada hasil (konsekuen), kemampuan jaringan kerja, dan keseimbangan.

#### d. Evaluasi Kebijakan

Menurut Andersen dalam bukunya *Public Policy Making* sebagaimana dikutip oleh Winarno, secara umum evaluasi kebijakan dapat dikatakan sebagai kegiatan yang menyangkut estimasi atau penilaian kebijakan yang mencakup substansi, implementasi dan dampak. Evaluasi kebijakan dipandang sebagai suatu kegiatan fungsional. Artinya evaluasi kebijakan tidak hanya dilakukan pada tahap akhir saja, melainkan dilakukan dalam seluruh proses kebijakan. Evaluasi kebijakan bisa meliputi tahap perumusan masalah-masalah kebijakan program-program yang diusulkan untuk menyelesaikan masalah kebijakan, implementasi, maupun tahap dampak kebijakan.<sup>33</sup>

Menurut teori Edwards III (1980), sebagaimana disampaikan oleh Subarsono, implementasi kebijakan dipengaruhi oleh empat faktor atau variabel, yaitu

---

<sup>32</sup> Ibid, hal. 620

<sup>33</sup> Budi Winarno, op.cit, hal. 226

1). Komunikasi

Keberhasilan implementasi kebijakan mensyaratkan agar implementor mengetahui apa yang harus dilakukan. Apa yang menjadi tujuan dan sasaran kebijakan harus ditransmisikan kepada kelompok sasaran (target group) sehingga akan mengurangi distorsi implementasi.

2). Sumberdaya

Walaupun isi kebijakan sudah dikomunikasikan secara jelas dan konsisten, tetapi apabila implementor kekurangan sumberdaya untuk melaksanakan, implementasi tidak akan berjalan efektif. Sumberdaya tersebut dapat berwujud sumberdaya manusia, yakni kompetensi implementor, dan sumberdaya finansial. Sumberdaya adalah faktor penting untuk implementasi kebijakan agar efektif.

3). Disposisi

Disposisi adalah watak dan karakteristik yang dimiliki oleh implementor, seperti komitmen, kejujuran, sifat demokratis. Apabila implementor memiliki disposisi yang baik, maka dia akan dapat menjalankan kebijakan dengan baik seperti apa yang diinginkan oleh pembuat kebijakan. Ketika implementor memiliki sikap atau perspektif yang berbeda dengan pembuat kebijakan, maka proses implementasi kebijakan juga menjadi tidak efektif.

4). Struktur birokrasi.

Struktur organisasi yang bertugas mengimplementasikan kebijakan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap implementasi kebijakan. Salah satu dari aspek struktur yang penting dari setiap organisasi adalah adanya prosedur operasi yang standar (*Standar Operating Procedures* atau SOP). SOP menjadi pedoman bagi setiap implementor dalam bertindak.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> AG Subarsono, 2006, *Analisis Kebijakan Publik : Konsep, Teori dan Aplikasi*, Cetakan II, Yogyakarta, Pustaka Pelajar, hal. 90

Untuk menilai atau melakukan evaluasi kebijakan diperlukan beberapa indikator atau kriteria. Lester dan Stewart mendefinisikan evaluasi kebijakan adalah :

*"Policy evaluation is concerned with what happens as a result of the public policy, that is, what happens after a policy implemented. It is concerned with the actual impacts of legislation or the extent to which policy actually achieves its intended results".<sup>35</sup>*

Evaluasi kebijakan mempunyai kaitan dengan apa yang terjadi sebagai hasil kebijakan publik, apa yang terjadi setelah satu kebijakan diterapkan. Ini mempunyai kaitan dengan dampak nyata dari legislasi atau sejauh mana kebijakan sebenarnya mencapai hasil yang dimaksud. Pendapat ini ada kemiripan dengan yang disampaikan oleh Roosenbloom, yaitu evaluasi kebijakan terkait dampak atau hasil dari implementasi kebijakan. Namun Roosenbloom menambahkan dengan permasalahan atau akibatnya jika pelaksana kebijakan (otoritas kebijakan) terlalu bebas memiliki kewenangan.

Evaluasi kebijakan sebagaimana disampaikan oleh Roosenbloom tersebut adalah :

*"In the context of public administration, policy evaluation focuses on whether implementation maximizes appropriate values. The managerial, political, and legal perspective tend to agree that implementation can be problematic if it allows too much discretionary authority to individual administrator."<sup>36</sup>*

Dalam konteks administrasi publik, evaluasi kebijakan terfokus atas apakah penerapan kebijakan tersebut memaksimalkan nilai-nilai yang diutamakan. Managerial, politik, dan perspektif legal yang menyetujui penerapan kebijakan tersebut dapat menjadi masalah jika membiarkan terlalu banyak diskresi kekuasaan terhadap adminsitrator individu.

---

<sup>35</sup> James P Lester, dan Joseph Stewart, Jr., 2000, *Public Policy : An Evolutionary Approach* , Second Edition, Belmont, CA, Wadworth Thomson Learning, hal. 7

<sup>36</sup> Dikutip dari Tesis Pino Sidharta, 2007, *Analisis Implementasi Kebijakan Dalam Penyelesaian Tunggakan Restitusi PPN*, hal. 31

Pendapat lain yang lebih merinci berdasarkan masing-masing kriteria, evaluasi kebijakan disampaikan oleh Dunn dalam bukunya Pengantar Analisis Kebijakan Publik<sup>37</sup>. Dijelaskan ada enam kriteria untuk evaluasi kebijakan sebagaimana tabel 2.1 di bawah ini :

Tabel 2.1  
Kriteria Evaluasi Kebijakan

No	TIPE KRITERIA	PERTANYAAN
1.	Efektivitas	Apakah hasil yang diinginkan telah dicapai ?
2.	Efisiensi	Seberapa banyak usaha diperlukan untuk mencapai hasil yang diinginkan ?
3.	Kecukupan	Seberapa jauh pencapaian hasil yang diinginkan memecahkan masalah ?
4.	Perataan	Apakah biaya dan manfaat didistribusikan dengan merata kepada kelompok-kelompok yang berbeda ?
5.	Responsivitas	Apakah hasil kebijakan memuaskan kebutuhan, preferensi atau nilai kelompok-kelompok tertentu ?
6.	Ketepatan	Apakah hasil (tujuan) yang diinginkan benar-benar berguna atau bernilai ?

Berdasarkan pendapat para ahli tersebut, agar penulisan tesis lebih fokus, penelitian ini khusus sebagai kegiatan yang menyangkut estimasi atau penilaian kebijakan yang mencakup substansi dari kebijakan. Kebijakan yang dinilai adalah kebijakan penerbitan ketetapan pajak ditinjau dari asas pemungutan pajak khususnya asas *convenience of payment*.

<sup>37</sup> William N Dunn, 2003, *Pengantar Analisis Kebijakan Publik*, Edisi kedua, Cetakan kelima, Yogyakarta, Gajah Mada University Press, hal. 610

## 2. Pengertian Pajak

Adriani, (pernah menjabat guru besar dalam hukum pajak pada Univeritas Amsterdam, kemudian Pemimpin International Bureau of Fiscal Documentation juga di Amsterdam) mengemukakan pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan<sup>38</sup>.

Untuk perbandingan, berikut ini beberapa definisi pajak yang disampaikan oleh Brotodihardjo<sup>39</sup> :

- a. Definisi menurut Prancis, termuat dalam buku Leroy Beaulieu yang berjudul *Traite de la Science des Finances*, berbunyi :

*"L'import et la contribution, soit directe soit diddmulee, que La Puissance Publique exige des habitants ou des biens pur subvenir aux depenses du Gouvernement"*

Pajak adalah bantuan, baik secara langsung maupun tidak yang dipaksakan oleh kekuasaan publik dari penduduk atau dari barang, untuk menutup belanja pemerintah.

- b. Definisi menurut Deutsche Reichs Abgaben Ordnung (RAO-1919), berbunyi :

*"Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen die nicht eine Gegenleistung fur eine besondere Leistung darstellen, und von einem offentligrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkunften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft an den das Fesetz die Leistungspflicht knupft."*

Pajak adalah bantuan uang secara insidental atau secara periodik (dengan tidak ada kontraprestasinya), yang dipungut oleh badan yang bersifat umum (= negara), untuk memperoleh pendapatan, dimana

---

<sup>38</sup> R. Santoso Brotodihardjo, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi keempat, Bandung, PT Refika Aditama, hal. 2.

<sup>39</sup> Ibid, hal. 3 s.d 6.

terjadi suatu *tatbestand* (= sasaran pemajakan), yang karena undang-undang telah menimbulkan utang pajak.

- c. Definisi menurut Seligman dalam *Essay in Taxation*, (New York, 1925), berbunyi :

*“Tax is compulsory contribution from the person, to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred.”*

Banyak terdengar keberatan atas kalimat “*without reference*” karena bagaimanapun juga uang-uang pajak tersebut digunakan untuk produksi barang dan jasa, jadi benefit diberikan kepada masyarakat, hanya tidak mudah ditunjukkannya, apalagi secara perorangan.

- d. Philip E. Taylor dalam bukunya *The Economic of Public Finance*, 1984, mengganti “*without reference*” menjadi “*with little reference*”.
- e. Definisi M. J. H. Smeets dalam bukunya *De Economische Betekenis der Belasting*, 1951, adalah :

*“Belasting zijn aan de overheid (volgens normen) verschuligde, afdwingbare prestaties, zonder dat hiertegenover, in het individuele geval, aanwijsbare tegen-prestaties staan; zij strekken tot dekking van publieke uitgaven.”*

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

- f. Soemitro dalam bukunya *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-jasa timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Berdasarkan berbagai definisi pengertian pajak, beberapa ciri yang melekat pada pengertian pajak tersebut adalah :

- a. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.

- b. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya *kontraprestasi individual* oleh pemerintah.
- c. Pajak dipungut oleh negara, baik oleh pemerintah pusat maupun daerah.
- d. Pajak diperuntukkan bagi *pengeluaran-pengeluaran pemerintah*, yang bila dari pemasukannya masih terdapat *surplus*, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
- e. Pajak dapat pula membiayai *tujuan yang tidak budgetair*, yaitu mengatur.

### 3. Asas Pemungutan Pajak

Banyak teori atau pendapat yang dikemukakan mengenai asas-asas atau prinsip di dalam pemungutan pajak, antara lain :

- a. Asas pemungutan pajak menurut Smith dalam bukunya *Wealth of Nations*<sup>40</sup> :
  1. *Equality and equity*, yaitu kesamaan (keadaan yang sama harus dikenakan pajak sama) dan keadilan/kepatutan
  2. *Certainty*, yaitu kepastian hukum
  3. *Convenience of payment*, yaitu pajak dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang; ini akan mengenakan wajib pajak (*convenient*).
  4. *Economics of collection*, yaitu biaya pemungutan harus relatif kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk
- b. Asas Pemungutan pajak menurut Seligman dalam bukunya *The Shifting & Incidence of Taxation* (1892) dan *The Income Tax* (1911)<sup>41</sup> :
  1. *Fiscal* :
    - *Adequacy*, yaitu kecukupan, menjamin terpenuhinya kebutuhan pengeluaran negara

---

<sup>40</sup> Rohmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, op.cit, hal.14.

<sup>41</sup> Safri Nurmantu, op.cit, hal 85 dan 100.



- *Elasticity*, yaitu keluwesan, cukup elastik dalam menghadapi tantangan, perubahan serta perkembangan ekonomi.

2. *Administrative* :

- *Certainty*, yaitu kepastian, ketentuan perpajakan harus jelas.
- *Convenience*, yaitu berhubungan dengan pernyataan-pernyataan bagaimana pajak itu dibayar, kapan harus dibayar, kemana harus dibayar dan dalam kondisi bagaimana pajak itu dibayar
- *Economy*, yaitu biaya untuk memungut pajak harus lebih rendah dari pajak yang dipungut

3. *Economic* :

- *Innocuity*, yaitu bahwa hendaknya proses pemungutan pajak tidak menimbulkan hal-hal yang destruktif (perekonomian, menghambat produksi atau mencegah investasi)
- *Efficiency*, artinya system perpajakan itu secara praktis dapat dengan mudah dilaksanakan.

4. *Ethical* :

- *Uniformity* (kesamaan, keseragaman), atau *equality of taxation* (persamaan dalam perpajakan) atau suatu keadilan sebanding yang relative (*relatively proportional equality*).
- *Universality*, yang menghendaki perlakuan yang sama terhadap semua wajib pajak., misalnya pembebasan pajak (*tax exemption*).

c. Asas Pemungutan pajak menurut Neumark, Guru Besar dalam ilmu keuangan negara di Universitas Goethe, Frankfurt, Jerman,<sup>42</sup> mengemukakan :

1. *Revenue productivity*

- *Adequacy*, adalah bahwa sistem perpajakan seharusnya dapat menjamin penerimaan Negara untuk membiayai semua pengeluaran.

---

<sup>42</sup> Safri Nurmantu, op.cit, hal 90 dan 101.

- *Adaptability*, adalah hendaknya system perpajakan bersifat cukup fleksibel menghasilkan penerimaan tambahan bagi Negara (sama hakekatnya dengan prinsip *elasticity* dari Seligman)
2. *Social Justice*
- *Universality*, yaitu orang yang mampu membayar pajak, harus dipajaki secara universal (sama hakekatnya dengan prinsip *universality* dari Seligman)
  - *Equality*, yaitu menghendaki orang yang dalam kedudukan dan posisi ekonomi yang sama harus menanggung utang pajak yang sama.
  - *Ability to pay*, yaitu menghendaki jumlah beban pajak dipikul oleh individu sesuai dengan kemampuannya untuk memikul beban pajak.
  - *Redistribution of income*, yaitu menghendaki bahwa distribusi beban pajak di antara penduduk harus mempunyai akibat untuk memperkecil perbedaan penghasilan dan kekayaan yang disebabkan oleh mekanisme pasar bebas.
3. *Economic Goals*, pajak digunakan sebagai alat membantu tujuan-tujuan ekonomi melalui kebijaksanaan fiskal.
4. *Ease of Administration and Compliance*
- *The requirement of clarity*, kejelasan ketentuan perpajakan baik untuk wajib pajak maupun fiskus.
  - *The requirement of continuity*, UU perpajakan tidak boleh sering berubah, apabila berubah harus dalam konteks pembaharuan UU perpajakan (*tax reform*) secara umum dan sistematis.
  - *The requirement of economy*, biaya penghitungan, penagihan dan pengawasan harus serendah-rendahnya oleh pemerintah (*administrative cost*), termasuk uang dikeluarkan oleh wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhannya (*compliance cost*).
  - *The requirement of convenience*, pembayaran pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan wajib pajak.

- d. Asas pemungutan pajak menurut Rosdiana dan Tarigan dalam bukunya *Perpajakan : Teori dan Aplikasi*<sup>43</sup> :
1. *Equity/Equality*, yaitu keadilan, termasuk *horizontal equity* dan *vertical equity*
  2. *Revenue Productivity*, yaitu asas yang lebih menyangkut kepentingan pemerintah dalam rangka menghimpun dana dari masyarakat untuk membiayai kegiatan pemerintah.
  3. *Ease of Administration* :
    - *Certainty*, yaitu kepastian atau jelas, tegas, tidak bermakna ganda dan tidak bisa ditafsirkan lain (*unambiguous*), dan *continuity* dalam hal subyek, obyek, dasar pengenaan pajak, tarif dan prosedur.
    - *Efficiency*, dari segi fiskus *administrative & enforcement cost* relatif rendah, dari segi wajib pajak *compliance cost* relative rendah.
    - *Convenience of Payment*, saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang “menyenangkan”/ memudahkan wajib pajak :
      - 1). Pada saat yang tepat (*Pay As You Earn*).
      - 2). Penentuan jatuh tempo pembayaran pajak
      - 3). Prosedur pembayaran
    - *Simplicity*, yaitu kesederhanaan peraturan akan lebih pasti, jelas dan mudah dimengerti wajib pajak.
  4. *Neutrality*, pajak harus bebas dari distorsi, baik distorsi terhadap konsumsi maupun distorsi terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya.
- e. Asas pemungutan pajak menurut AICPA yang diterbitkan oleh Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) dalam *Guiding Principles of Good Tax Policy : A Framework for Evaluating Tax Proposals*<sup>44</sup> :

---

<sup>43</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, op.cit, hal. 117 s.d 142

<sup>44</sup> AICPA, 2001, *Guiding Principles of Good Tax Policy : A Framework for Evaluating Tax Proposals*, New York, hal. 10.

1. *Equity and Fairness* (Keadilan)

*“Similarly situated taxpayers should be taxed similarly.”*

Dalam kondisi yang sama, maka seharusnya pembayar pajak dikenakan pajak yang sama.

2. *Certainty* (Kepastian)

*“The tax rules should clearly specify when the tax is to be paid, how it is to be paid, and how the amount to be paid is to be determined.”*

Ketentuan pajak harus dengan jelas menetapkan kapan pajak terutang, bagaimana pembayarannya, dan bagaimana perhitungan jumlah yang harus dibayar.

3. *Convenience of Payment*. (Pembayaran pada saat yang tepat/nyaman)

*“A tax should be due at a time or in a manner that is most likely to be convenient for the taxpayer.”*

Pembayaran pajak seharusnya pada saat yang tepat untuk wajib pajak.

4. *Economy in Collection*. (Pemungutan ekonomis)

*“The costs to collect a tax should be kept to a minimum for both the government and taxpayers.”*

Biaya pemungutan pajak serendah mungkin baik untuk pemerintah maupun untuk pembayar pajak.

5. *Simplicity* (Kesederhanaan).

*“The tax law should be simple so that taxpayers understand the rules and can comply with them correctly and in a cost-efficient manner.”*

Undang-undang perpajakan seharusnya sederhana, sehingga pembayar pajak dapat mengerti dan patuh, serta biaya yang efisien.

6. *Neutrality* (Netral).

*“The effect of the tax law on a taxpayer’s decisions as to how to carry out a particular transaction or whether to engage in a transaction should be kept to a minimum.”*

Distorsi dari hukum perpajakan dijaga seminimum mungkin, agar tidak mempengaruhi keputusan wajib pajak bagaimana caranya menyelesaikan satu transaksi tertentu atau apakah untuk terlibat dalam satu transaksi.

7. *Economic Growth and Efficiency*. (Pertumbuhan ekonomi dan efisiensi)

*“The tax system should not impede or reduce the productive capacity of the economy.”*

Sistem perpajakan tidak boleh menghalangi atau mengurangi kapasitas produktif secara ekonomi.

8. *Transparency and Visibility* (Transparan dan *visibility*)

*“Taxpayers should know that a tax exists and how and when it is imposed upon them and others.”*

Pembayar pajak harus mengetahui adanya pajak, bagaimana dan kapan dikenakan padanya.

9. *Minimum Tax Gap*.

*“A tax should be structured to minimize noncompliance.”*

Pajak harus terstruktur untuk memperkecil ketidakpatuhan.

10. *Appropriate Government Revenues*. (Sesuaikan penerimaan Pemerintah)

*“The tax system should enable the government to determine how much tax revenue will likely be collected and when.”*

Sistem perpajakan seharusnya memperbolehkan pemerintah untuk menentukan berapa banyak dan kapan hasil pajak akan terkumpul.

Berdasarkan *Tax Principle Workbook*<sup>45</sup>, sepuluh asas pemungutan pajak menurut AICPA tersebut di atas dapat dibagi menjadi tiga kategori yaitu :

- a. *Fairness*, yang termasuk kategori ini adalah : *Equity and Fairness* dan *Transparency and Visibility*.
- b. *Operability*, yang termasuk kategori ini adalah : *Certainty, Convenience of Payment, Economy in Collection, Simplicity, Minimum Tax Gap*, dan *Appropriate Government Revenues*.

---

<sup>45</sup> Joint Venture's Tax Policy Group, 2003, *Principles of Good Tax Policy : A Tool For Critiquing Tax & Fiscal Proposals and Systems*, California, Joint Venture Silicon Valley Network Inc. hal. 3

- c. *Appropriate Purpose and Goals*, yang termasuk kategori ini adalah *Neutrality* dan *Economic Growth and Efficiency*

Dari kelima teori atau pendapat para ahli tersebut di atas, ada satu prinsip atau asas yang selalu muncul dan menjadi bagian dari fokus pembahasan tesis ini yaitu asas *convenience of payment*. Asas tersebut sangat penting di dalam kebijakan pemungutan pajak. Asas *convenience of payment* ini dibahas lebih lanjut pada sub-subbab berikutnya.

#### 4. **Asas Convenience of Payment**

Asas *Convenience of payment* atau *convenience* adalah salah satu asas dari beberapa asas dalam pemungutan pajak. Asas-asas yang dikemukakan oleh beberapa ahli tersebut sebagaimana telah dijelaskan secara umum pada sub sub bab sebelum ini.

Smith dalam bukunya *An Inquiry In to the Nature and Causes of the Wealth of Nations* yang terkenal dengan nama *Wealth of Nations* menjelaskan asas *convenience*. Pajak harus dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang; ini akan mengenakan wajib pajak (*convenient*). Tidak semua wajib pajak mempunyai saat *convenience* yang sama, yang mengenakan baginya untuk membayar pajak. Karyawan, buruh, pegawai, akan lebih mudah membayar pada saat menerima gaji, upah, atau honorarium, apakah setiap bulan ataukah setiap minggu atau setiap hari. Lain halnya dengan seorang petani, akan lebih mudah diminta untuk membayar pajak setelah panen, dan setelah panen dijual, daripada pada waktu mulai menanam. Seorang pedagang lebih mudah membayar pajak pada waktu menerima pembayaran dari debiturnya atau kliennya. Seseorang yang menerima deviden atau bunga lebih mudah membayar pajak pada saat menerima deviden atau pada saat menerima bunga.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Rohmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, op.cit, hal.25.

Seligman dalam bukunya *The Shifting & Incidence of Taxation* (1892) dan *The Income Tax* (1911), menyatakan asas *convenience* berhubungan dengan pernyataan-pernyataan bagaimana pajak itu dibayar, kapan harus dibayar, kemana harus dibayar dan dalam kondisi bagaimana pajak itu dibayar. Di zaman yang lebih maju, yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah *faculty to pay* atau *ability to pay*. Untuk dapat menguji *ability to pay* seseorang, dalam sejarah perpajakan dikenal beberapa piranti untuk mengetesnya<sup>47</sup>, yakni :

a. *Poll*

Sehubungan dengan kata *poll*, dikenal *poll tax* atau pajak kepala. Pajak ini adakalanya juga disebut sebagai *capitation tax*, yang berasal dari kata Latin *caput*, yang juga berarti kepala. *Poll tax* dikenakan kepada semua penduduk, tanpa memperhatikan miskin atau kaya, berpenghasilan atau tidak berpenghasilan.

b. *Expenditure*

*Expenditure* adalah kemampuan seseorang untuk membayar pajak dilihat dari pengeluaran yang dilakukannya. Makin banyak melakukan pengeluaran, maka seseorang akan dianggap mampu untuk membayar pajak. Dan karena seseorang tak dapat menghindari melakukan pengeluaran, maka kemampuan untuk membayar pajak dianggap dapat dengan relatif mudah diketahui.

Kelemahan dari piranti ini, adalah ada sebagian orang yang terpaksa melakukan pengeluaran atas sejumlah uang yang diterimanya, karena memang jumlah uang yang diterimanya itu hanya sedikit. Di lain pihak, ada sebagian orang yang hanya mengeluarkan sebagian kecil dari uang yang diterimanya, karena uang yang diterimanya memang banyak, lebih dari cukup untuk sekedar pengeluaran biaya hidup sehari-hari.

Sehubungan dengan pengeluaran ini, ahli ekonomi Inggris yang bernama Steward Nils dan Nicholas Kaldor menganjurkan *tax*

---

<sup>47</sup> Safri Nurmantu, op.cit, hal 87

*on consumption expenditures* atau *expenditure tax* yang merupakan pajak langsung. Di sini yang dikenakan pajak bukan penghasilan yang diterima atau diperoleh, melainkan apa yang dikeluarkan.

c. *Property*

*Property* atau kekayaan yang dimiliki merupakan piranti penguji yang sangat jelas dari *faculty to pay* seseorang. Secara mudah dapat terlihat, bahwa si A yang mempunyai beberapa rumah yang disewakannya, dan beberapa petak sawah yang menghasilkan padi, pasti mempunyai *faculty to pay* yang lebih besar daripada si B yang mempunyai satu rumah sederhana yang ditempati bersama keluarganya.

d. *Product*

Di belahan dunia yang telah maju, dimana bentuk kekayaan telah menjadi kompleks (bukan hanya tanah, rumah, emas dan perak, tetapi juga dalam bentuk saham, deposito giro), maka dapat dibedakan antara kekayaan (*assets*) saja dan kekayaan (*assets*) yang menghasilkan sesuatu. Sebuah vila mewah adalah kekayaan pemiliknya, tetapi sebuah rumah yang disewakan adalah selain kekayaan, juga menghasilkan uang. Sejumlah uang yang disimpan di bank atau diikutkan dalam suatu usaha bisnis, akan lebih produktif jika dibandingkan apabila hanya disimpan di rumah saja. Karenanya, makin menghasilkan harta milik seseorang, maka makin dianggap mampu untuk membayar pajak.

e. *Income*

Seluruh dunia telah mengakui, bahwa satu-satunya piranti utama untuk menguji *faculty to pay* adalah *income* atau penghasilan, baik penghasilan itu diterima/diperoleh orang pribadi maupun badan usaha. Semakin banyak penghasilan yang diterima, semakin dianggap mampu untuk membayar pajak. Oleh karena itu, pajak penghasilan (*income tax*) adalah salah satu andalan utama penerimaan Negara di hampir seluruh dunia.



Neumark, Guru Besar dalam ilmu keuangan negara di Universitas Goethe, Frankfurt, Jerman mengemukakan bahwa dalam *The requirement of convenience*, pembayaran pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan wajib pajak. Pemerintah biasanya memperbolehkan pembayaran utang pajak dalam jumlah besar secara angsuran dan memberikan jangka waktu yang cukup untuk penundaan pengembalian SPT. Persyaratan *convenience* tercermin pada pelayanan terhadap wajib pajak, seperti pelayanan pendaftaran NPWP, penyuluhan dan pemberian kesempatan untuk melaksanakan hak-hak wajib pajak.

Rosdiana dan Tarigan dalam bukunya *Perpajakan : Teori dan Aplikasi*, asas *convenience of payment* (kemudahan/kenyamanan) menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang “menyenangkan” atau memudahkan wajib pajak, misalnya pada saat menerima gaji atau penghasilan lain seperti saat menerima bunga deposito. Asas *convenience* bisa juga dilakukan dengan cara membayar terlebih dahulu pajak yang terutang selama tahun pajak secara berangsur-angsur setiap bulan, sehingga pada akhir tahun pajak wajib pajak tidak terlalu berat dalam membayar pajaknya.

Sommerfeld mengkaitkan asas *convenience* dengan masalah kesederhanaan (*simplicity*) administrasi.

*Both taxpayer and tax administrators place great stock in administrative simplicity. And in practice this tax criterion is often controlling. Any tax that can be easily assessed, collected, and administered seems to encounter the least opposition.*<sup>48</sup>

Sommerfeld menambahkan bahwa ada beberapa ahli yang berpendapat bahwa wajib pajak mau membayar lebih banyak asalkan terpenuhi asas *convenience*. Dalam pandangan yang lebih ekstrim lagi, dalam membangun sistem pemungutan pajak yang ideal pada umumnya tidak didapat asas *convenience* ini. Tentu saja banyak yang membantah pendapat di atas karena sekarang ini telah banyak diterapkan teknik

---

<sup>48</sup> Ray M. Sommerfeld, 1982, *An Introduction to Taxation*, London, Harcourt Brace Javanovich Inc., hal. 1/17

pemungutan pajak dapat dilakukan dengan cara *withholding*, selaras dengan konsep *pay as you earn (PAYE)*, dengan tetap memperhatikan asas-asas pemungutan pajak yang lain (tetap ideal).<sup>49</sup>

AICPA dalam bukunya yang diterbitkan oleh Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), yaitu *Guiding Principles of Good Tax Policy : A Framework for Evaluating Tax Proposals* menambahkan penjelasan asas *convenience of payment* :

*Convenience in paying a tax helps ensure compliance. The appropriate payment mechanism depends on the amount of the liability and the how easy or difficult it is to collect. Discussion of this principle in designing a particular rule or tax system would focus on whether it is best to collect the tax from the manufacturer, wholesaler, retailer or customer, as well as the frequency of collection.*

Kenyamanan dalam pembayaran pajak membantu memastikan kepatuhan wajib pajak. Ketentuan perpajakan berpengaruh terhadap tingkat kesulitan atau kemudahan didalam pemenuhan kewajiban pajaknya. Bahasan dari prinsip ini adalah pada disain satu ketentuan atau sistem perpajakan dengan menitikberatkan pada mekanisme yang terbaik untuk mengenakan pajak dari pabrikan, distributor, pedagang eceran atau konsumen akhir.

Untuk memudahkan memahami asas *convenience of payment* perlu dibuat ringkasan atau kesimpulan yang berhubungan dengan ciri-ciri yang dimiliki. Kesimpulan yang dapat ditarik atas pendapat para ahli tersebut di atas berupa ciri-ciri azas *convenience of payment* adalah sebagaimana disimpulkan dalam bentuk tabel di bawah ini.

---

<sup>49</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, op.cit, hal. 135

Tabel 2.2

Ciri-ciri Asas *Convenience of Payment*

NO	PENDAPAT	Saat tepat, Kondisi (Saat punya uang), Ability to pay, tidak memberatkan	Bagaimana / prosedur pembayaran	Kapan dibayar	Kemana dibayar	Angsuran	Jangka waktu / Jatuh tempo pembayaran	Saat Terima Penghasilan	Kesederhanaan (simplicity) administrasi
1	Adam Smith	√						√	
2	E.R.A Seligman	√	√	√	√				
3	Fritz Neumark	√				√	√		
4	Haula Rosdiana at.al	√	√			√	√	√	
5	Ray M. Sommerfeld								√
6	AICPA	√						√	

Ket : Tanda √ adalah ciri menurut pendapat ahli tersebut

### 5. Teknik Pemungutan Pajak

Secara umum teknik pemungutan pajak terdiri dari tiga jenis, yaitu sistem *self assessment*, sistem *official assessment* dan sistem *withholding*, Namun ada beberapa literatur yang menambah atau membagi lagi sistem *self assessment* menjadi *full self assessment* dan *semi self assessment*.

#### a. Sistem *Self Assessment*

Berdasarkan *International Tax Glossary*, dijelaskan yang dimaksud dengan sistem *self assessment*, yaitu :

*Self-assessment is mechanism applied by certain countries as part of their tax collection system. Under self-assessment system, the taxpayer is required to report the basis of assessment (e.g. taxable income), to submit a calculation of the tax due and, usually, to accompany the calculation with payment of the tax so*

*calculated. The role of the tax authorities is to check (this may be done on a random basis) that the taxpayer has correctly disclosed the income and has claimed no reliefs or allowances to which it is not entitled, and otherwise to ensure that the correct amount of tax paid. It contrasts with the role of the tax authorities in systems where they are responsible for establishing the tax due and demanding payment. Self-assessment system of income is generally limited to individuals but may also be extended to companies. It also applied in the fields of transfer tax and turnover tax. Self-assessment may be complicated by other factors such as withholding tax, and the difficulty of checking the accuracy of declared income in certain cases.*<sup>50</sup>

*Self assessment* adalah mekanisme yang diterapkan oleh negara sebagai sistem pemungutan pajak. Wajib pajak berperan aktif untuk menghitung, melaporkan, dan membayar pajak yang terutang. Peran dari otoritas pajak adalah untuk pengawasan dan pemeriksaan kepatuhan kewajiban perpajakannya.

b. *Sistem Official Assessment*

*Sistem official assessment* adalah mekanisme sistem pemungutan pajak, dimana yang berperan aktif dalam menghitung dan menetapkan pajak terutang adalah otoritas pajak. Wajib pajak hanya berkewajiban membayar pajak terutang sesuai dengan perhitungan atau penetapan yang dibuat oleh otoritas pajak.

c. *Sistem Withholding*

Dalam sistem *withholding* yang berperan aktif dalam menghitung, menetapkan, melaporkan pajak terutang adalah pihak ketiga yang berlaku sebagai pemotong atau pemungut pajak.

Sebagaimana dijelaskan Larking, selaku editor dalam *International Tax Glossary*, penerapan sistem *withholding* ini banyak diterapkan dalam pembayaran deviden, bunga, royalti, dan gaji.

---

<sup>50</sup> Barry Larking, Editor, 2005, *IBFD International Tax Glossary*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, hal. 360

Dengan dua macam penerapan yaitu *provisional* (sementara) yang dapat dikreditkan dan final (tidak dapat dikreditkan).

## 6. Sistem Perpajakan

Rosdiana menyatakan bahwa sistem perpajakan yang baik harus ditopang oleh tiga hal, yaitu kebijakan pajak (*tax policies*), undang-undang pajak (*tax laws*), dan administrasi pajak (*tax administration*).<sup>51</sup>

### a. Kebijakan Pajak (*tax policies*)

Mansury menyatakan kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti yang sempit. Kebijakan fiskal dalam arti yang luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, dengan menggunakan instrument pemungutan pajak dan pengeluaran Negara. Sementara itu, pengertian kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa yang akan dijadikan sebagai obyek pajak – apa-apa saja yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang.<sup>52</sup>

### b. Undang-Undang Pajak (*tax laws*)

Beberapa slogan yang menjadi pendorong perjuangan rakyat untuk ikut serta dalam penentuan peraturan perpajakan di Amerika Serikat selama revolusi (1775-1783)<sup>53</sup> antara lain adalah :

---

<sup>51</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, op.cit, hal. 93 s.d 100

<sup>52</sup> R. Mansury, 1999, *Kebijakan Fiskal*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan (YP4), hal. 1

<sup>53</sup> Safri Nurmantu, op. cit, hal. 7

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

Dalam ilmu hukum dikenal sumber hukum dalam bentuk tertulis dan tidak tertulis yang meliputi : peraturan perundang-undangan, kebiasaan, traktat, yurisprudensi, dan doktrin. Namun dalam hukum pajak tidak mengenal sumber hukum yang tidak tertulis karena berdasarkan pengertian hukum pajak, kaidah hukum pajak hanya lahir karena tertulis dan tidak dilakukan secara kebiasaan. Kebiasaan sebagai sumber hukum pada umumnya tidak dikenal dalam hukum pajak.<sup>54</sup>

Hukum pajak harus memberikan jaminan hukum dan keadilan yang tegas, baik untuk Negara selaku pemungut pajak (*fiskus*) maupun kepada rakyat selaku wajib pajak. Di Negara-negara yang menganut hukum, segala sesuatu yang menyangkut pajak harus ditetapkan dalam undang-undang.<sup>55</sup>

### c. Administrasi Pajak (*tax administration*)

Rosdiana dan Tarigan menyatakan Administrasi pajak dalam arti luas meliputi fungsi, sistem dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolok ukur kinerja administrasi pajak.

---

<sup>54</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak*, Jakarta, PT RajaGrafindo Persada, hal. 4

<sup>55</sup> H. Bohari, 2006, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta, PT RajaGrafindo persada, hal. 31

Administrasi perpajakan memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya bukan saja sebagai perangkat *law enforcement*, tetapi lebih penting dari itu, sebagai *service point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus pusat informasi perpajakan. Pelayanan seharusnya tidak boleh dilakukan 'ala kadar'nya karena akan membentuk citra yang kurang baik, yang pada akhirnya akan merugikan pemerintah jika *image* tersebut ternyata membentuk sikap '*taxphobia*'<sup>56</sup>.

## 7. Wajib Pajak dan Penanggung Pajak

Subyek pajak dapat diartikan sebagai orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan perundang-undangan pajak memenuhi *taabestand* yang ditetapkan oleh undang-undang tersebut. Oleh karena itu, untuk memahami pengertian subyek pajak harus dilihat pada undang-undang pajak yang bersangkutan. Adakalanya subyek pajak sama dengan wajib pajak tetapi bisa sama sekali berbeda dengan wajib pajak<sup>57</sup>.

Hukum pajak tidak berbeda dengan hukum lainnya yang memiliki subyek hukum selaku pendukung kewajiban dan hak. Dalam hukum pajak, bukan subyek pajak sebagai pendukung kewajiban dan hak melainkan adalah wajib pajak. Secara hukum, subyek pajak dengan wajib pajak memiliki perbedaan karena subyek pajak bukan subyek hukum, melainkan hanya wajib pajak sebagai subyek hukum mengingat subyek pajak tidak memenuhi syarat-syarat, baik syarat subyektif atau syarat obyektif untuk dikenakan pajak sehingga bukan subyek hukum<sup>58</sup>. Sebaliknya wajib pajak pada awalnya berasal dari subyek pajak yang dikenakan pajak karena memenuhi syarat-syarat subyektif dan obyektif yang telah ditentukan. Ada keterkaitan antara subyek pajak dengan wajib

---

<sup>56</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, op.cit, hal. 98

<sup>57</sup> Marihot P. Siahaan, 2004, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, Jakarta, PT RajaGrafindo Persada. Hal. 142

<sup>58</sup> Muhammad Djafar Saidi, op.cit, hal. 67

pajak, walaupun keduanya dapat dibedakan secara hukum karena keberadaan wajib pajak bermula dari subyek pajak.

Fidel berpendapat bahwa kata “wajib pajak” sebenarnya lebih tepat adalah “pembayar pajak”. Ada timbal balik yang diharapkan masyarakat dan pembayar pajak atas pajak yang telah dibayarkannya tanpa hanya berkewajiban membayar pajak saja. Bila mengacu kepada arti kata wajib yang diperoleh dari kamus bahasa Indonesia, kata wajib berarti suatu keharusan untuk melaksanakan sesuatu (tergantung pada padanan kata di belakang kata wajib tersebut). Arti pembayar adalah seseorang dan atau pihak yang melakukan pembayaran dimana dapat dilakukan dengan cara sepenuhnya, sebagian, dan ada timbal balik yang diperoleh atas pelaksanaan pembayaran tersebut. Misalnya kita melakukan pembayaran utang, berarti sebelumnya kita telah memperoleh barang/jasa atas pembayaran yang telah kita lakukan tersebut.<sup>59</sup>

Dalam hukum pajak dikenal istilah penanggung pajak, selain wajib pajak maupun pemotong atau pemungut pajak. Penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak menurut ketentuan perundang-undangan perpajakan<sup>60</sup>. Sebenarnya penanggung pajak bukan merupakan wajib pajak, melainkan hanya menggantikan kedudukan wajib pajak untuk membayar lunas pajak yang terutang dari wajib pajak. Sekalipun terjadi penggantian kedudukan dari wajib pajak kepada penanggung pajak, secara materiil tanggung jawab pelunasan jumlah pajak yang terutang tetap berada dalam tanggung jawab wajib pajak yang bersangkutan.

## 8. Utang Pajak

### a. Timbulnya Utang Pajak

---

<sup>59</sup> Fidel, 2007, *Konsultan Pajak dan Wajib Pajak*, Jakarta, AMPARO'S Publishing, hal. 75

<sup>60</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit*, hal. 88



Brotodihardjo mengatakan hingga kini sebetulnya masih tetap ada perdebatan keras mengenai jawaban atas persoalan: “apakah yang menimbulkan utang pajak ? Undang-undang ataukah penetapannya oleh fiskus ?. Ada dua pendapat mengenai hal ini, yaitu pendapat material dan pendapat formal.

Menurut pendapat material timbulnya utang pajak adalah karena bunyi undang-undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (jadi sekalipun tidak dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus) asalkan dipenuhi syarat : terdapatnya suatu *tatbestand* karena oleh undang-undang timbulnya utang pajak dihubungkan dengan adanya suatu *tatbestand* yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu dan atau juga peristiwa ataupun perbuatan tertentu.

Tidak demikian halnya dengan pendapat formal, yang mengkaitkan timbulnya utang pajak dengan dikeluarkannya surat ketetapan pajak. Dari uraian di atas Brotodihardjo mengambil kesimpulan sebagai berikut :

- Dalam ajaran material surat ketetapan pajak tidak menimbulkan utang pajak, sebab utang pajak telah timbul karena undang-undang pada saat dipenuhinya *tatbestand*, sehingga surat ketetapan pajak ini hanya mempunyai fungsi : memberitahukan besarnya pajak terutang dan menetapkan besarnya utang pajak (konsolidasi), sehingga sifatnya hanya deklaratif (*declarator*).
- Dalam ajaran formal, surat ketetapan pajak mempunyai tiga fungsi sekaligus, yaitu : menimbulkan utang pajak, menetapkan besarnya jumlah utang pajak (yang bersamaan saatnya), dan memberitahukan besarnya utang pajak kepada wajib pajak. Jadi sifatnya adalah konstitutif (*constitutief*).<sup>61</sup>

Jadi utang pajak yang pada pendapat material terjadi dalam suatu saat yang berlainan, dalam pendapat formal terjadi pada saat yang sama. Adriani, sebagai pelopor dari teori material mengatakan bahwa bahwa utang pajak timbul karena telah memenuhi syarat *tatbestand* yang terdiri dari keadaan-keadaan, peristiwa-peristiwa, perbuatan-perbuatan tertentu sehingga tidak memerlukan campur

---

<sup>61</sup> R. Santoso Brotodihardjo, op.cit, hal. 121

tangan pejabat pajak untuk menerbitkan surat ketetapan pajak. Sekalipun utang pajak timbul bukan karena surat ketetapan pajak, surat ketetapan pajak tetap memiliki fungsi menurut teori ini, yaitu sebagai dasar penagihan pajak dan menentukan jumlah utang pajak. Dalam kaitan ini Sumitro mengemukakan bahwa kalo kita menganalisis lebih lanjut, teori material itu mengelompokkan bahwa utang pajak timbul karena undang-undang pajak sendiri.<sup>62</sup>

Sebenarnya teori material tentang timbulnya utang pajak memberi keringanan tugas petugas pajak dalam melakukan pengawasan terhadap wajib pajak untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan hak-haknya sebagaimana yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Pejabat pajak hanya bertugas melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan wajib pajak dan jika ternyata ditemukan ketidakpatuhan, pejabat pajak berwenang menjatuhkan sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan atas jumlah pajak yang terutang.

Teori formil dipelopori oleh Steinmetz yang mengatakan bahwa timbulnya utang pajak bukan karena undang-undang pajak. Walaupun telah dipenuhi *taxbestand*, karena pejabat pajak belum menerbitkan surat ketetapan pajak, belum timbul utang pajak. Sebenarnya menurut teori formil, utang pajak timbul karena perbuatan hukum dari pejabat pajak yang menerbitkan surat ketetapan pajak terhadap wajib pajak. Berdasarkan teori formil, surat ketetapan pajak memiliki fungsi diantaranya menimbulkan utang pajak, dasar penagihan pajak dan menentukan jumlah pajak terutang.<sup>63</sup>

Terkait dengan teori formil, menurut Soemitro, utang pajak timbul karena undang-undang pajak pada saat pejabat pajak menerbitkan surat ketetapan pajak. Jadi selama belum ada surat

---

<sup>62</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal. 156

<sup>63</sup> Ibid, hal.161

ketetapan pajak, belum ada utang pajak, walaupun syarat-syarat subyektif dan syarat-syarat obyektif serta waktu telah terpenuhi.

Keuntungan teori formil adalah saat utang pajak timbul karena yang menentukan besarnya pajak itu adalah pejabat pajak yang menguasai ketentuan undang-undang pajak. Kelemahan teori formil ini adalah besar sekali kemungkinannya utang pajak ditetapkan tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

#### b. Kegunaan Saat Timbulnya Utang Pajak

Saat timbulnya utang pajak mempunyai peranan yang menentukan dalam :

1. Pembayaran/penagihan pajak.
2. Memasukkan surat keberatan.
3. Penentuan bermula dan berakhirnya jangka waktu daluwarsa.
4. Menerbitkan surat ketetapan pajak.<sup>64</sup>

#### c. Berakhirnya Utang Pajak

Menurut Brotodihardjo, selain dengan cara pembayaran, cara-cara lainnya yang mengakibatkan berakhirnya utang pajak yaitu kompensasi, daluwarsa, pembebasan, penghapusan dan penundaan penagihan<sup>65</sup>. Pendapat lain yang dikemukakan oleh Saidi, berbagai cara yang dilakukan untuk mengakhiri utang pajak, misalnya pembayaran, pembayaran dengan cara lain, kompensasi, peniadaan, pembebasan, dan kedaluwarsa.<sup>66</sup>

Pendapat Soemitro ada 10 cara untuk hapusnya utang pada umumnya, yaitu pembayaran, penawaran pembayaran diikuti dengan konsinyasi (tidak berlaku untuk pajak), pembaruan utang (tidak terdapat dalam hukum pajak), memperhitungkan utang atau

---

<sup>64</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Edisi Revisi (cetakan kelima), Bandung, PT Refika Aditama, hal. 4

<sup>65</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hal. 129

<sup>66</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, *op.cit*, hal. 164

kompensasi, percampuran utang (tidak dapat diterapkan di bidang perpajakan), peniadaan utang, musnahnya barang/hal yang terutang, batal demi hukum (*nietig*) atau pembatalan (*vernietigbaar*), hapusnya perikatan karena dipenuhi syarat batal (dalam pajak ketentuan ini tidak mungkin berlaku), dan utang pajak/perikatan pajak hapus karena daluwarsa.<sup>67</sup>

Cara-cara yang mengakibatkan berakhirnya utang pajak tersebut diuraikan satu persatu di bawah ini. Dengan sengaja ditambahkan/dimasukkan satu cara yang juga dapat mengakibatkan berakhirnya utang pajak, yaitu pengampunan pajak.

#### 1. Pembayaran dengan uang

Pembayaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak mempunyai maksud untuk menghapuskan perikatan pajak atau utang pajak. Pembayaran pajak tidak hanya dapat dilakukan untuk sebagian dari utang yang bersangkutan tetapi dapat juga dilakukan untuk seluruh utang pajak. Pembayaran yang dapat menghapuskan perikatan/utang pajak, hanya pembayaran yang meliputi seluruh jumlah utang pajak berikut denda-denda yang ditambahkan (jika ada) pada jumlah utang pajak tersebut. Jika denda yang berkaitan dengan utang pajak tersebut belum dibayar lunas, utang pajak tersebut belum hapus<sup>68</sup>.

Setiap perikatan, termasuk pula utang pajak, pada waktunya akan berakhir, dan berakhirnya ini pertama-tama disebabkan oleh pembayaran. Dalam hubungan hukum pajak yang dimaksudkan ialah pembayaran dengan uang, bahkan lebih tegas lagi : dengan mata uang dari Negara yang memungut pajak ini; jadi untuk negara kita dengan rupiah Indonesia karena jumlahnya utang ditentukan dalam uang kita pula. Jadi jikalau ada utang pajak dibayar dengan uang asing, ini harus ditafsirkan

---

<sup>67</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal. 49 s.d 60

<sup>68</sup> Ibid, hal. 62

bahwa fiskus telah berkenan mengizinkan demikian. Perlu ditekankan bahwa pembayaran untuk melunasi utang pajak ini harus dilakukan di kas negara<sup>69</sup>.

Namun menurut Soemitro pembayaran pajak dilakukan dalam jumlah uang Republik Indonesia, sehingga pembayaran utang pajak dengan mata uang asing merupakan pembayaran yang tidak sah. Pembayaran pajak dengan cek termasuk cek pos giro, tidak diterima oleh Kantor Kas Negara, demikian itu untuk menghindarkan kerepotan administrasi dan pula untuk menghindarkan kesulkaan, bila ternyata dananya tidak tersedia dalam bank. Pembayaran dengan pemindahbukuan (giro), yang didasarkan perintah pemegang rekening (wajib pajak) kepada banknya untuk mentransfer/memindahkan suatu jumlah tertentu dari rekeningnya kepada kas negara, dapat dilakukan tetapi baru merupakan pembayaran yang sah, jika uang tersebut benar-benar sudah masuk dalam kas negara.

## 2. Pembayaran dengan Cara Lain

Sebagaimana dijelaskan oleh Soemitro, pembayaran pajak dengan natura pada masa kini tidak lazim lagi. Pembayaran pajak tidak selalu dilakukan dengan membayar sejumlah uang kepada kas negara. Ada pembayaran lain, seperti terdapat pada Bea Meterai. Dalam Bea Meterai, pajak tidak dibayar dengan sejumlah uang, melainkan dengan menggunakan kertas meterai atau meterai tempel.<sup>70</sup>

Cara lain lagi ialah *nazegeling* atau pemeteraian kemudian, untuk dokumen/tanda yang ternyata beanya tidak atau kurang dibayar dengan menunjukkan dokumen itu kepada pegawai Kantor Pos untuk dibubuhi meterai, yang kemudian dicap dengan stempel Kantor Pos. Pada pemeteraian kemudian itu, denda yang

---

<sup>69</sup> R. Santoso Brotodihardjo, op.cit, hal. 129

<sup>70</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal. 66, 67 dan 68

terutang untuk pelanggaran itu harus sekalian dibayar, kalau tidak pegawai Kantor Pos tidak akan melakukan *nezegiling*.

Ada cara lain lagi untuk pembayaran Pajak Pertambahan Nilai (PPN), pajak tidak dibayar langsung ke kas negara melainkan dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) dan ditambahkan kepada harga barang. Cukai tembakau dibayar/dilunasi dengan menggunakan pita cukai, yang dibeli pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.

### 3. Kompensasi

Hukum pajak mengenal pula cara lain untuk berakhirnya utang pajak dalam bentuk kompensasi, yang dilakukan oleh wajib pajak dengan pejabat pajak selaku penagih pajak. Kelebihan pembayaran pajak dapat terjadi karena berbagai hal, seperti perubahan undang-undang pajak, kekeliruan pembayaran, adanya pemberian pengurangan, dan sebagainya. Oleh karena itu, kelebihan pembayaran pajak merupakan hak wajib pajak dan dapat dikreditkan. Setelah wajib pajak memperhitungkan kredit pajak dengan utang pajak yang timbul, ternyata terdapat kelebihan pembayaran pajak yang dapat dikompensasikan dengan utang pajak yang timbul di masa mendatang<sup>71</sup>.

Siahaan menyatakan kompensasi dapat dilakukan atas pembayaran dan atau kerugian yang dimungkinkan jika pada awal pendiriannya wajib pajak badan menderita kerugian<sup>72</sup>. Kompensasi sebagai upaya untuk mengakhiri utang pajak wajib diajukan oleh wajib pajak kepada pejabat pajak mengingat kompensasi hanya dapat dilakukan kalau terdapat kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang timbul pada tahun pajak yang berjalan atau pada tahun pajak di masa depan. Utang pajak tidak boleh dikompensasikan dengan utang biasa karena

---

<sup>71</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal. 167.

<sup>72</sup> Marihot P Siahaan, op.cit, hal. 136

utang pajak berada dalam konteks hukum publik, sedangkan utang biasa berada dalam konteks hukum privat.<sup>73</sup>

Soemitro menjelaskan bahwa untuk kepentingan administrasi, kompensasi tersebut di atas hanya dapat dilakukan atas permintaan wajib pajak dengan pemindahbukuan atau *overboeking* dan tidak terjadi dengan sendirinya. Kompensasi utang perdata satu-satunya yang dapat dilakukan dengan utang pajak, adalah hasil lelang. Bahkan kompensasi ini merupakan kewajiban.<sup>74</sup>

#### 4. Peniadaan

Dalam hukum pajak, peniadaan untuk mengakhiri utang pajak dapat diterapkan, sebagaimana disampaikan oleh Soemitro. Pajak yang terutang hanya dapat ditiadakan, karena sebab tertentu, umpamanya karena sawah kena musibah bencana alam (banjir, serangan hama dan sebagainya) atau karena dasar penetapannya tidak benar. Dan ini hanya dapat dilakukan dengan surat keputusan. Dengan peniadaan utang ini maka perikatan pajak menjadi hapus, sehingga wajib pajak tidak lagi mempunyai kewajiban membayar utangnya.<sup>75</sup>

Dalam konteks ini, wajib pajak sangat diharapkan berperan serta untuk memohon kepada pejabat pajak agar utang pajak yang dimiliki boleh ditiadakan dengan pertimbangan-pertimbangan yang dapat diterima oleh pejabat pajak. Tatkala permohonan dikabulkan, wajib pajak tidak lagi memiliki utang pajak atau hanya sebagian yang harus dibayar karena pengurangan tidak secara keseluruhan.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal. 168.

<sup>74</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal. 54

<sup>75</sup> Ibid, hal. 56

<sup>76</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal. 169

Selanjutnya Soemitro<sup>77</sup> mengemukakan bahwa peniadaan utang ini tidak berlaku dengan sendirinya, atau dianggap berlaku dengan sendirinya, melainkan harus ada perbuatan positif dari pihak negara (pejabat pajak) berupa surat keputusan dan inipun sering harus didasarkan pada permintaan wajib pajak.

#### 5. Pembebasan

Saidi menyatakan utang pajak dapat pula berakhir karena pembebasan, sebab pembebasan merupakan sarana hukum pajak untuk melepaskan tanggung jawab wajib pajak berupa membayar pajak. Pembebasan hanya diperuntukan terhadap wajib pajak yang secara nyata dikenakan pajak, tetapi memenuhi syarat-syarat yang ditentukan dalam undang-undang pajak untuk diberikan pembebasan. Sekalipun demikian, wajib pajak tetap wajib mentaati undang-undang pajak yang memberikan pembebasan sehingga tidak terjadi pelanggaran hukum yang berakibat dapat dikenakan sanksi hukum pajak.<sup>78</sup>

Menurut Brotodihardjo, pembebasan (*kwijtschelding*) utang pajak mendapat tempat yang tertentu oleh sebab karenanya utang pajak tidak berakhir dalam arti yang semestinya, melainkan hanya karena ditiadakan. Maka dari itu fiskus sebagai instansi yang harus melaksanakannya, terpaksa meniadakan utang pajak itu dengan jalan pembebasan. Lain halnya dengan pembebasan dalam arti *ontheffing*, yang sebetulnya hanya merupakan berakhirnya utang pajak formal saja.<sup>79</sup>

Terdapat juga pengertian *gedeeltelijke kwijtschelding* atau peniadaan sebagian dari utang yang ada pada hakikatnya sama dengan pengurangan pajak. Dalam literatur dijumpai juga istilah *ontheffing* atau pembebasan. Pembebasan ini hanya diberikan

---

<sup>77</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal 56.

<sup>78</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal. 172

<sup>79</sup> R. Santoso Brotodihardjo, op.cit, hal. 131



apabila subyek pajak setelah dikenakan pajak ternyata memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang untuk diberikan pembebasan.<sup>80</sup>

## 6. Penghapusan

Berdasarkan penjelasan Brotodihardjo, cara yang sifatnya sama dengan pembebasan adalah penghapusan utang pajak, yang bukan diberikan berhubung sifat khusus dari keadaan yang menimbulkan utang pajak, melainkan berhubung dengan keadaan wajib pajak. Misalnya dalam PPd, penghapusan itu dapat diberikan berhubungan dengan kemunduran yang menyolok mata dalam kepada finansial wajib pajak, sehingga akan berarti bencana besar baginya jika utang pajak itu tidak dihapuskan, sekurang-kurangnya untuk sebagian. Hal ini sesuai dengan prinsip yang menyatakan, bahwa pembayaran pajak harus dilakukan oleh wajib pajak yang mampu membayar.<sup>81</sup>

Ada lagi penghapusan dalam arti *writing off*. Utang pajak yang ternyata tidak dapat ditagihkan, karena wajib pajak hilang atau meninggal dunia tanpa meninggalkan ahli waris maupun harta. Penghapusan dalam arti ini bahkan tidak diberitahukan kepada wajib pajak yang bersangkutan dan dilakukan oleh kreditur tanpa didasarkan pada permohonan. Ada lagi penghapusan yang dilakukan karena utang pajak daluwarsa<sup>82</sup> (dijelaskan pada sub bab Daluwarsa).

Menurut Bohari, utang pajak yang dapat dihapuskan adalah utang pajak yang tercantum dalam surat ketetapan pajak yang tidak dapat atau tidak mungkin ditagih lagi disebabkan karena :

---

<sup>80</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal 56

<sup>81</sup> R. Santoso Brotodihardjo, op.cit, hal. 133

<sup>82</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal 56

- a. Wajib pajak meninggal dunia dengan tidak meninggalkan harta warisan, dan tidak mempunyai ahli waris
- b. Wajib pajak tidak diketemukan
- c. Wajib pajak tidak mempunyai kekayaan lagi
- d. Hak untuk melakukan penagihan sudah lewat waktu (daluwarsa)<sup>83</sup>

#### 7. Penundaan Penagihan

Dalam hal ternyata bahwa suatu utang pajak nampaknya tidak mungkin ditagih, terdapatlah suatu cara yang bergerak di dalam administrasi saja untuk sementara waktu pajak tadi tidak ditagih. Jika kemudian wajib pajak ternyata mampu lagi untuk melunasi utang pajaknya, maka dapat diharuskan membayar terus. Jadi, maksud bahwa untuk sementara waktu utang pajaknya itu tidak akan ditagih (yang tidak pernah diberitahukan kepada wajib pajak) kemudian dibatalkan. Walaupun maksud semula itu diketahui oleh si wajib pajak, namun tidaklah menjadi halangan karena kepadanya tidak pernah diberikan suatu pembebasan atas penghapusan.<sup>84</sup>

#### 8. Daluwarsa

Saidi menyatakan wewenang untuk melakukan penagihan pajak berada pada negara yang diwakili oleh pejabat pajak yang mengelola pajak negara maupun mengelola pajak daerah. Wewenang untuk menagih pajak mempunyai jangka waktu tertentu sebagai bentuk kepastian hukum yang tidak boleh diabaikan atau dikesampingkan. Apabila wewenang penagihan pajak telah terlampaui jangka waktu yang ditentukan, pejabat

---

<sup>83</sup> H. Bohari, op.cit, hal. 129

<sup>84</sup> R. Santoso Brotodihardjo, op.cit, hal. 133

pajak tersebut tidak lagi berwenang melakukan penagihan pajak karena telah daluwarsa.<sup>85</sup>

Soemitro mengatakan daluwarsa adalah hapusnya perikatan (hak untuk menagih utang, atau kewajiban untuk membayar utang) karena lampaunya jangka waktu tertentu, sesuai dengan apa yang ditetapkan dan cara-cara yang ditentukan dalam undang-undang pajak.<sup>86</sup>

Pendapat lain yang dikemukakan oleh Brotodihardjo, hingga kini masih tetap dipersoalkan apakah daluwarsa ini berlaku juga terhadap fiskus untuk mengenakan pajak. Dari bunyi ordonansi-ordonansi yang ada pada kita, dapat disimpulkan, bahwa daluwarsa ini hanya ditujukan kepada penagihan pajak saja. Walaupun seandainya demikian, namun ketetapan pajak yang sewaktu-waktu dapat dikeluarkan itu (karena tidak pernah daluwarsa) toh tidak mempunyai arti yang praktis karena fiskus tidak dapat menagih utang pajaknya, apalagi secara paksa.<sup>87</sup>

#### 9. Pembatalan

Perikatan dapat hapus karena batal demi hukum (*nietig*) atau karena dibatalkan (*vernietigbaar*). Perikatan pajak (utang pajak) yang timbul karena undang-undang berdasarkan ajaran material tidak akan dapat batal dengan sendirinya demi hukum. Utang pajak yang terjadi dengan surat ketetapan pajak menurut ajaran formal, hanya akan hapus apabila surat ketetapan pajak itu dibatalkan<sup>88</sup>.

Maka berdasarkan salah tulis atau salah hitung surat ketetapan pajak yang bersangkutan tidak batal dengan sendirinya, melainkan dapat dibatalkan dan diganti dengan yang baru dan

---

<sup>85</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal. 173

<sup>86</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal 60

<sup>87</sup> R. Santoso Brotodihardjo, op.cit, hal. 131

<sup>88</sup> Rochmat Soemitro, 1998, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, op.cit, hal 59.

benar. Jadi dalam hukum pajak tidak ada perikatan yang batal demi hukum (*van rechtswegw*) tetapi harus ada pembatalan yang didasarkan pada surat keputusan pejabat yang berwenang.

#### 10. Pemutihan / Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Pengampunan pajak atau amnesti, menurut *International Tax Glossary*, yaitu :

*"Amnesty is usually offered to taxpayers to give them opportunity to disclose income or assets and pay previously unpaid taxes. It generally takes the form of reduced or no interest or penalties and freedom from prosecution. Amnesty may be aimed at stopping tax evasion, generating tax compliance and/or raising additional revenue. In Italy a variety known as a "tombstone amnesty" exists, whereby all open tax year are covered and the taxpayer is freed from the risk of further audit by the tax authorities".<sup>89</sup>*

Berdasarkan definisi tersebut di atas, amnesti adalah menawarkan kepada wajib pajak untuk diberikan kesempatan mengungkapkan pendapatan atau aset yang pajaknya belum dibayar. Umumnya dalam bentuk pengurangan, atau tidak dikenakan bunga atau denda, dan bebas dari pengusutan. Amnesti diarahkan untuk menghentikan penggelapan pajak, meningkatkan kepatuhan pajak dan atau tambahan penerimaan. Sebagai contoh, di Italia amnesti diberikan untuk semua tahun pajak dan wajib pajak bebas dari risiko pemeriksaan oleh otoritas pajak.

Pengampunan pajak (*tax amnesty*) merupakan kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan pajak dan kesempatan bagi wajib pajak yang tidak patuh (*tax evaders*) menjadi wajib pajak yang patuh

---

<sup>89</sup> Barry Larking, op.cit, hal. 16

(*honest taxpayers*) sehingga diharapkan akan mendorong peningkatan kepatuhan sukarela wajib pajak (*taxpayer's voluntary compliance*) di masa yang akan datang. *Tax amnesty* berasal dari kata "*amnesty*" yang berarti memaafkan atau mengampunkan (*forgiveness*). *Tax amnesty* dapat dibedakan beberapa jenis yaitu *filling amnesty*, *record-keeping amnesty*, *revision amnesty*, *investigation amnesty*, dan *prosecution amnesty*. Selain itu *tax amnesty* dapat diberikan sekali saja (disebut *one-shot amnesty* atau *permanent amnesty*) atau lebih dari satu kali (disebut *intermittent amnesty* atau *temporary amnesty*).<sup>90</sup>

Hutagaol menyatakan ada dua hal yang menjadi pertimbangan untuk melakukan pengampunan pajak, yaitu pelarian modal ke luar negeri dan rekayasa transaksi keuangan yang mengakibatkan kehilangan potensi penerimaan pajak. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam mendisain kebijakan *tax amnesty* terdapat sekurang-kurangnya 4 (empat) faktor yaitu pertama : *eligability* (wajib pajak mana yang berhak berpartisipasi didalam program pengampunan pajak, misalnya wajib pajak orang pribadi atau badan atau keduanya), kedua : *coverage* (jenis-jenis pajaknya), ketiga : *incentives* (Cakupan utang pajak adalah pokok pajak (*principal*), sanksi bunga (*interest*) dan atau sanksi denda (*penalty*)), dan keempat : *duration* (jangka waktu pelaksanaan).<sup>91</sup>

Syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam melaksanakan pengampunan pajak, yaitu perangkat hukum, kampanye *tax amnesty*, adanya jaminan kerahasiaan atas data yang diungkapkan, dan perbaikan struktural pasca *tax amnesty*.

Menurut Hadjon sebagaimana dikutip oleh Pudyatmoko, dalam konteks hukum, penegakan hukum administrasi didasarkan

---

<sup>90</sup> John Hutagaol, 2007, *Perpajakan : Isu-isu Kontemporer*, Yogyakarta, Graha Ilmu, hal. 27.

<sup>91</sup> *Ibid*, hal. 30 s.d 33

pada kewenangan diskresi (*discretionary power*), dengan demikian terdapat kemungkinan tidak dilakukannya penegakan (*non enforcement*) untuk suatu pelanggaran. Kewenangan diskresi bukan berarti pemerintah dapat dengan sesukanya memilih untuk menegakkan atau tidak menegakkan hukum dengan menjatuhkan atau tidak menjatuhkan sanksi. Keputusan yang dibuat untuk menegakkan atau tidak menegakkan hukum hendaknya didasarkan pada norma pemerintahan, baik tertulis maupun tidak tertulis.<sup>92</sup>

Kewenangan diskresi dalam hukum administrasi untuk tidak menegakkan hukum biasanya didasarkan atas pertimbangan-pertimbangan tertentu seperti pertimbangan teknis, ekonomis, politis, dan lainnya. Contoh pertimbangan teknis adalah ketika terjadi pelanggaran secara faktual, tetapi secara teknis aparat yang berwenang tidak mampu mengungkapkan dan membuktikan pelanggaran tersebut. Akibatnya, meskipun secara material yang bersangkutan bersalah, tetapi karena pihak yang berwenang tidak berhasil membuktikannya, maka tidak dapat dijatuhkan sanksi terhadap orang tersebut. Salah satu cara untuk mengatasi hal ini adalah dengan pembuktian terbalik.

Pertimbangan ekonomis, misalnya seorang wajib pajak yang telah melakukan beberapa kali pelanggaran perpajakan di masa lalu sedang mengalami kesulitan keuangan ketika akan dilakukan penegakan hukum. Hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa pada beberapa saat terakhir, wajib pajak yang bersangkutan telah menunjukkan kemajuan dalam kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakannya. Dalam hal ini, aparat pajak dapat mengambil kebijakan untuk tidak menegakkan hukum secara ketat pada saat itu terhadap wajib pajak tersebut, dengan

---

<sup>92</sup> Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*. Jakarta, Salemba Empat, hal. 177.

harapan bahwa yang bersangkutan akan semakin baik dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Pertimbangan politis lebih didasarkan pada kepentingan politik tertentu yang membuat penegakan hukum untuk sementara tidak dilakukan. Sebagai contoh, pemerintah tidak melakukan penegakan hukum tertentu di bidang pajak secara ketat, atau dalam batas-batas tertentu sesuai yang telah dijanjikan kepada rakyat. Hal seperti ini misalnya berkait dengan program pemerintah yang dipaparkan dalam kampanye.

Menurut Silitonga yang disampaikan dalam acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Universitas Parahyangan ke 31, Bandung, 11 Februari 2006, sekurangnya terdapat empat jenis amnesti atau pengampunan pajak. Yang pertama adalah amnesti yang tetap mewajibkan pembayaran pokok pajak, termasuk bunga dan dendanya, dan hanya mengampuni sanksi pidana perpajakan. Tujuannya adalah untuk memungut pajak tahun-tahun sebelumnya, sekaligus menambah jumlah wajib pajak terdaftar.

Yang kedua yang sedikit longgar adalah amnesti yang mewajibkan pembayaran pokok pajak masa lalu yang terutang berikut bunganya, namun mengampuni sanksi denda dan sanksi pidana pajaknya. Bentuk ketiga yang lebih longgar adalah amnesti yang tetap mewajibkan pembayaran pokok pajak yang lama, namun mengampuni sanksi bunga, sanksi denda, dan sanksi pidana pajaknya.

Yang ke empat adalah bentuk amnesti yang paling longgar karena mengampuni pokok pajak di masa lalu, termasuk sanksi bunga, sanksi denda, dan sanksi pidananya. Tujuannya adalah

untuk menambah jumlah wajib pajak terdaftar, agar ke depan dan seterusnya mulai membayar pajak.<sup>93</sup>

## 9. Ketetapan Pajak

Hukum administrasi Negara (hukum pajak) sebagai landasan kerja bagi pemerintah mempunyai peranan yang sangat dominan dan penting, sebab inti hakekat hukum administrasi negara menurut Sjachran Basah<sup>94</sup> adalah dimungkinkan administrasi Negara (pemerintah) untuk menjalankan fungsinya dan melindungi warga (termasuk wajib pajak) terhadap sikap tindak administrasi negara (dalam arti mengatur kehidupan warganya dalam mengeluarkan ketetapan-ketetapan yang menimbulkan akibat hukum bagi obyek yang diaturnya) serta melindungi pemerintah itu sendiri.

Menurut Basah<sup>95</sup> sebagaimana dikutip oleh Syofyan, terdapat trifungsi administrasi Negara, yaitu :

- a. Membentuk peraturan undang-undang dalam arti materiil pada satu pihak dan di lain pihak membuat ketetapan (*beschikking*). Yang dimaksud dengan undang-undang dalam arti materiil di sini adalah ketentuan yang bentuknya bukan undang-undang dan tingkat derajatnya berada di bawah undang-undang, tetapi ketentuan itu mempunyai daya ikat umum dan abstrak sifatnya. Ketetapan tidak mempunyai daya ikat umum dan tidak abstrak sifatnya, melainkan konkrit, individual, final berdasarkan hukum administrasi negara.
- b. Menjalankan tindakan administrasi Negara dalam rangka mencapai tujuannya.
- c. Menjalankan fungsi peradilan, yaitu upaya administratif (administrasi keberatan).<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Erwin Silitonga, 2006, *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak, dan Referendum*, Disampaikan dalam acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Universitas Parahyangan ke 31, hal. 3

<sup>94</sup> Sjachran Basah, 1986, *Perlindungan Hukum Terhadap Sikap Tindak Administrasi Negara*, Orasi ilmiah pada Dies natalis ke XXIX di Universitas Pajajaran, Bandung, hal. 4.

<sup>95</sup> Sjachran Basah, op.cit, hal 5

<sup>96</sup> Syofrin Shofyan dan Asyhar Hidayat, 2004, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Bandung, PT Refika Aditama, hal. 10



Menurut Utrecht, *beschikking* (ketetapan) ialah suatu perbuatan hukum publik yang bersegi satu yang dilakukan oleh alat-alat pemerintah berdasarkan suatu kekuasaan istimewa. Sementara Prins merumuskan *beschikking* sebagai suatu tindakan hukum sepihak dalam lapangan pemerintahan yang dilakukan oleh alat pemerintahan berdasarkan wewenang yang ada pada alat atau organ itu. Kemudian Van der Pot menyatakan *beschikking* ialah perbuatan hukum yang dilakukan oleh alat-alat pemerintahan dan pernyataan alat-alat pemerintahan itu dalam menyelenggarakan hal istimewa dengan maksud mengadakan perubahan dalam perhubungan-perhubungan hukum. Sjachran Basah merumuskan *beschikking* ialah keputusan tertulis dari administrasi negara yang mempunyai akibat hukum, untuk menyelenggarakan pemerintahan (dalam arti kata sempit).<sup>97</sup>

Berangkat dari beberapa pendapat tersebut Marbun menyimpulkan bahwa *beschikking* ialah suatu perbuatan hukum publik bersegi satu, yang dilakukan oleh alat pemerintah (dalam arti sempit) berdasarkan suatu kekuasaan atau wewenang istimewa dengan maksud terjadinya perubahan hubungan hukum<sup>98</sup>. Senada dengan kesimpulan di atas, Panjaitan menjelaskan bahwa dapatlah dikatakan bahwa suatu ketetapan adalah suatu keputusan yang :

- a. Dikeluarkan oleh alat pemerintah (administrasi negara);
- b. Bersifat sepihak; dan
- c. Ditujukan untuk menimbulkan akibat hukum tertentu.

Dengan dasar pemikiran demikian, maka ketetapan berfungsi menetapkan situasi hukum yang konkrit dan mempunyai akibat hukum bagi yang dikenai ketetapan tersebut.

Menurut Soemitro, surat ketetapan pajak mempunyai fungsi yaitu :

- a. Menurut ajaran formal menimbulkan utang pajak, pada saat surat ketetapan pajak dikeluarkan, sifatnya konstitutif.

---

<sup>97</sup> Muhammad Sukri Subki dan Djumadi, 2007, *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak*, Jakarta, PT. Elex Media Komputindo, hal. 88

<sup>98</sup> Ibid, hal. 89

- b. Merupakan alat untuk menentukan besarnya utang, baik menurut ajaran material maupun menurut ajaran formal, sifatnya deklaratif.
- c. Merupakan alat untuk memberitahukan jumlah pajak yang terutang kepada wajib pajak.
- d. Kohir sebagai cermin surat ketetapan pajak merupakan alat bagi kantor pelayanan pajak untuk mengawasi pembayaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak.<sup>99</sup>

## 10. Sanksi Administrasi

Gordon menyatakan dalam *Law of Tax Administration and Procedure* :

*“Sanctions can also have more than one purpose. First, the most important component of sanction is their ability to deter unwanted behavior, so as to bring about greater compliance. Therefore, sanction should be applied only to behavior that is reasonably capable of being deterred. Second, sanction must be fair under the general jurisprudential criteria in effect in particular jurisdiction. Under the jurisprudential principles of most jurisdictions, this means that sanction should apply only when the sanctioned person is somehow at fault and should not be unduly harsh disproportionate, or imposed in violation of principles of due process.”<sup>100</sup>*

Sanksi mempunyai dua fungsi. Pertama, kemampuan untuk menghalangi perilaku yang tidak dikehendaki, sehingga akan meningkatkan kepatuhan. Oleh sebab itu, sanksi harus diterapkan hanya kepada perilaku yang memang layak untuk dihalangi. Kedua, sanksi harus adil, hal ini dimaksudkan bahwa sanksi harus berlaku hanya ketika orang dihukum memang dalam keadaan bersalah.

Hukum pajak memuat instrumen hukum berupa sanksi administrasi yang dapat digunakan oleh pejabat pajak terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban sebagaimana yang ditentukan dalam undang-undang pajak. Sanksi administrasi sebagai upaya untuk

---

<sup>99</sup> Rochmat Soemitro, op.cit, hal. 18

<sup>100</sup> Richard K Gordon, 1996, *Law of Tax Administration and Procedure*, dalam Victor Thuronyi, Editor, *Tax Law Design and drafting*, Washington, International Monetary Fund, Publication Services, hal. 117

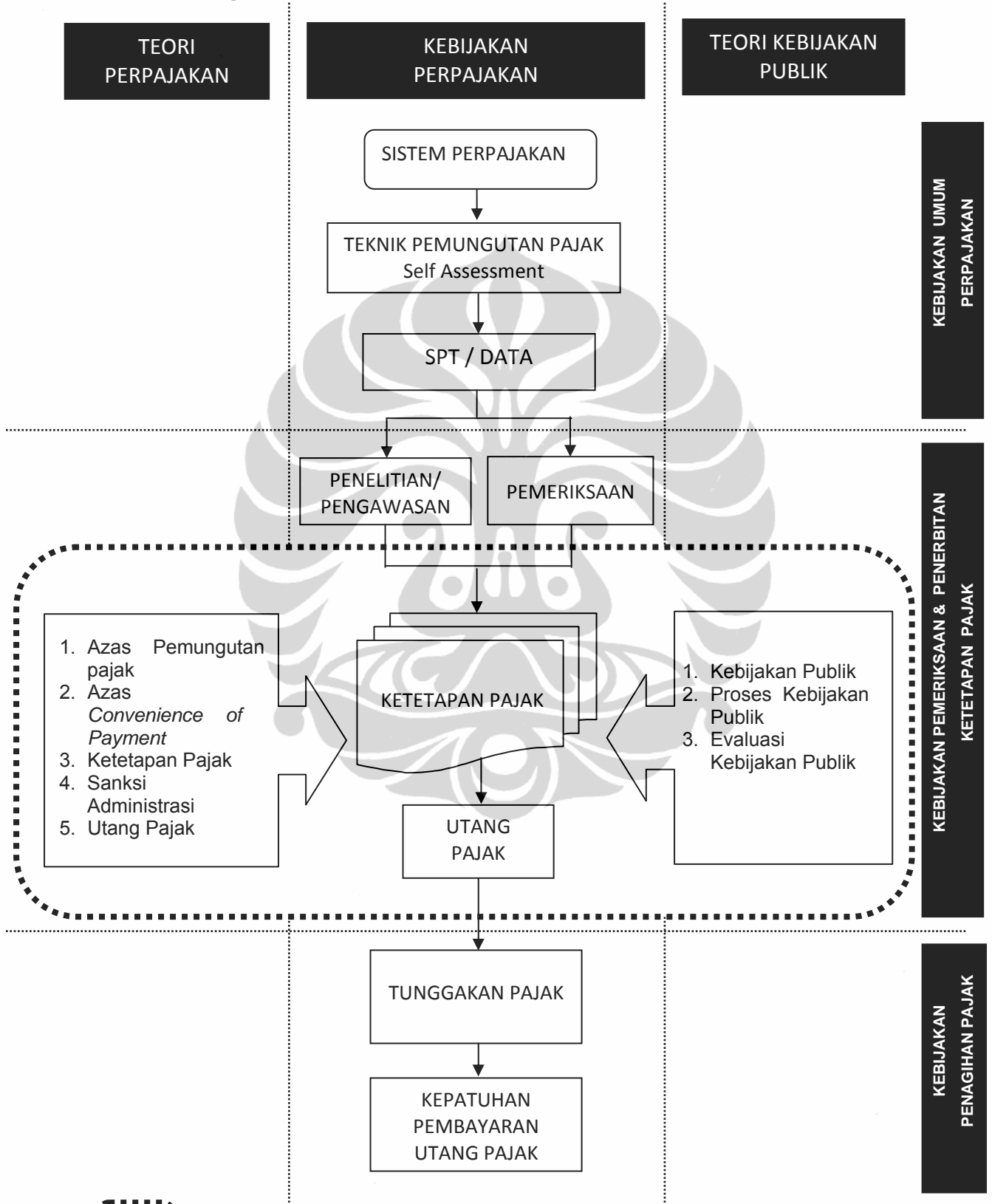
memaksa wajib pajak agar menaati ketentuan-ketentuan yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban di bidang perpajakan. Sekalipun sanksi administrasi sebagai upaya untuk memaksa wajib pajak, pejabat pajak tidak boleh sewenang-wenang menerapkannya agar tidak terjadi perbuatan melanggar hukum pajak yang dilakukan oleh pejabat pajak tersebut.<sup>101</sup>


Sanksi administrasi diperuntukkan bagi wajib pajak yang melakukan pelanggaran hukum pajak yang bersifat administratif. Sanksi administrasi tidak tertuju kepada fisik wajib pajak, melainkan hanya berupa penambahan jumlah pajak yang terutang karena ada sanksi administrasi yang harus dibayar oleh wajib pajak. Sanksi administrasi terhitung pada saat dikenakan kepada wajib pajak dengan jangka waktu tertentu sebagaimana yang ditentukan dalam undang-undang pajak. Jangka waktu yang ditentukan itu sebagai suatu kepastian hukum yang tidak boleh dilanggar, baik oleh pejabat pajak maupun wajib pajak yang terkena sanksi administrasi.

---

<sup>101</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan...*, op.cit, hal.265.

### 11. Kerangka Pemikiran



Ket :  = Daerah (ruang lingkup) penelitian tesis

## B. METODE PENELITIAN

Metode penelitian merupakan cara ilmiah dalam rangka memperoleh data, yang digunakan untuk tujuan tertentu. Kerlinger menyatakan definisi penelitian ilmiah adalah :

*“penyelidikan yang sistematis, terkontrol, empiris dan kritis tentang fenomena alami, dengan dipandu teori-teori dan hipotesis tentang hubungan yang dikira terdapat dalam fenomena itu”<sup>102</sup>*

Metode penelitian tesis secara umum akan disusun dengan sistematika sesuai dengan standar yang berlaku pada Program Pascasarjana Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI. Sistematika dalam metode penelitian tesis ini adalah berdasarkan penelitian kualitatif dan akan disusun menjadi 8 sub-subbab.

### 1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang dipakai dalam tesis ini adalah pendekatan kualitatif. Ada beberapa pendapat terkait pendekatan penelitian ini, diantaranya yang disampaikan oleh Irawan bahwa penelitian kualitatif bukanlah data kualitatif. Penelitian kualitatif bukan pula sekedar tentang penafsiran data secara kualitatif. Penelitian Kualitatif bukan pula sekedar penelitian minus statistika.<sup>103</sup>

Pendapat Merriam (1988) sebagaimana disampaikan oleh Creswell menyebutkan bahwa ada 6 asumsi pendekatan penelitian kualitatif, yaitu :

- a. Penelitian kualitatif lebih menekankan perhatian pada proses, bukannya hasil atau produk.
- b. Penelitian kualitatif tertarik pada makna – bagaimana orang membuat hidup, pengalaman, dan struktur dunianya masuk akal.

---

<sup>102</sup> Fred D Kerlinger, 2004, *Asas-asas Penelitian Behavioral*, Yogyakarta, Universitas Gadjah Mada, hal. 17

<sup>103</sup> Prasetya Irawan, 2006, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial*, Jakarta, DIA FISIP UI, hal. 4

- c. Penelitian kualitatif merupakan instrumen pokok untuk pengumpulan dan analisa data. Data didekati melalui instrumen manusia, bukannya melalui inventaris, daftar pertanyaan, atau mesin.
- d. Penelitian kualitatif melibatkan kerja lapangan. Penelitian secara fisik berhubungan dengan orang, latar, lokasi, atau institusi untuk mengamati atau mencatat perilaku dalam latar alamiahnya.
- e. Penelitian kualitatif bersifat deskriptif dalam arti tertarik pada proses, makna, dan pemahaman yang didapat melalui kata atau gambar.
- f. Proses penelitian kualitatif bersifat induktif di mana peneliti membangun abstraksi, konsep, hipotesa, dan teori dan rincian<sup>104</sup>.

Morse (1991) menyatakan karakteristik masalah penelitian kualitatif adalah (a) konsepnya "tidak matang" karena kurangnya teori dan penelitian terdahulu, (b) pandangan bahwa teori yang sudah ada mungkin tidak tepat, tidak memadai, tidak benar, atau rancu, (c) kebutuhan untuk mendalami dan menjelaskan fenomena dan untuk mengembangkan teori, atau (d) hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kuantitatif.<sup>105</sup>

Penelitian kualitatif ternyata memiliki makna yang lebih kaya dari semua itu. Penelitian kualitatif juga mempunyai berbagai macam sebutan :

- a. *Verstehen* (pemahaman mendalam), karena mempertanyakan makna suatu obyek secara mendalam dan tuntas
- b. *Participant-Observation*, karena peneliti itu sendiri yang harus menjadi instrumen utama dalam pengumpulan data dengan cara mengobservasi langsung obyek yang ditelitinya.
- c. Studi kasus, karena obyek penelitiannya seringkali bersifat unik, kasuistis, tidak ada duanya.
- d. Etnografi, etnometodologi, fenomenologi, karena mengkaji perilaku manusia, kebudayaan, interaksi antar bangsa.
- e. *Natural inquiry* (karena konteksnya yang natural, bukan artifisial), atau *interpretative inquiry* (karena banyak melibatkan faktor-faktor subyektif baik dari informan, subyek penelitian, atau peneliti itu sendiri).<sup>106</sup>

Sebenarnya makna penelitian kualitatif itu tidak terbatas pada urusan data, obyek kajian, atau bahkan prosedur penelitian. Makna penelitian kualitatif sungguh tidak mudah didefinisikan, tetapi bisa

---

<sup>104</sup> John W Creswell, 2003, *Research Design : Qualitative & Quantitative Approaches*, Jakarta, KIK Press, hal. 140

<sup>105</sup> John W Creswell, op. cit, hal. 140

<sup>106</sup> Prasetya Irawan, op. cit, hal. 4 dan 5

dipahami ciri-ciri khasnya. Satu ciri khasnya yang sangat penting adalah makna "kebenaran".

Menurut Khun (1970), semua fakta tidak mungkin lepas dari teori. Pemahaman kita mengenai suatu fakta kebenaran menjadi satu dengan teori. Apa yang kita maksud dengan "pemahaman" tentang kebenaran ternyata tak lebih dari "*the best description*" bukan "definisi pasti" tentang kebenaran itu. Maka kita harus menerima kesimpulan bahwa kebenaran menurut paradigma kualitatif pasti bersifat "plural" (beragam). Tidak ada kebenaran tunggal.<sup>107</sup>

Ciri-ciri utama penelitian kualitatif berdasarkan buku rujukan Bogdan dan Biklen (1982), Guba dan Lincoln (1994), Creswell (1994), Neuman (1991), Mostyn (1985) atau Moleong (1994) adalah :

- a. Mengkonstruksi realitas makna sosial budaya, yaitu dengan "menampakkan" realitas yang sebelumnya tacit, implicit, tersembunyi, menjadi nyata, eksplisit, nampak.
- b. Meneliti interaksi peristiwa dan proses, yaitu tertarik proses (berfikir, berbuat, proses terjadinya suatu peristiwa). Proses lebih diutamakan daripada hasil.
- c. Melibatkan variabel-variabel yang kompleks dan sulit diukur, yaitu tidak membatasi jumlah variabel yang ditelitinya. Variabel apapun bisa muncul dalam penelitiannya dan siap mengkajinya secara mendalam. (catatan : kata variabel tidak digunakan peneliti kualitatif).
- d. Memiliki keterkaitan erat dengan konteks, yaitu apa yang benar di satu konteks (lokus), belum tentu benar di konteks lainnya. Seringkali bersifat kasuistik, tidak untuk digeneralisasikan.
- e. Melibatkan peneliti secara penuh, yaitu tidak bisa diwakili oleh orang lain agar mencapai tingkat pemahaman yang mendalam (*verstehen*).
- f. Memiliki latar belakang alamiah, yaitu tidak merubah lingkungan penelitian, semuanya dibiarkan apa adanya.
- g. Menggunakan sampel purposif, yaitu sampel dipilih secara sengaja (purposif) karena sampel tidak perlu mewakili populasi tetapi lebih pada kemampuan sampel (responden) memasok informasi lengkap kepada peneliti.
- h. Menerapkan analisis induktif, *grounded*, yaitu tidak memulai dengan hipotesis dan menguji kebenarannya (berfikir deduktif). Dikumpulkannya data sebanyak mungkin, untuk mencari pola, hukum, prinsip dan akhirnya menarik kesimpulan.
- i. Mengutamakan "makna" di balik realitas, yaitu tidak berhenti dari realitas yang ada, tetapi tertarik memasuki apa makna dari realitas tersebut.

---

<sup>107</sup> Ibid, hal. 6

- j. Mengajukan pertanyaan "mengapa (*why*), daripada "apa" (*what*), yaitu lebih fokus pada apa-apa dibalik suatu kejadian atau peristiwa.<sup>108</sup>

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, pendekatan penelitian tesis akan menggunakan penelitian kualitatif dengan meneliti kebijakan penerbitan ketetapan pajak. Pemahaman mendalam akan dilakukan dengan menghubungkannya dengan azas *convenience of payment* didalam proses penerbitan ketetapan pajak dipandang dari sisi teori dan praktek yang ditemui di lapangan.

## 2. Jenis/Tipe Penelitian

Jenis/tipe penelitian yang akan dipilih dalam penyusunan tesis ini adalah penelitian deskripsi karena bertujuan menjelaskan sesuatu seperti apa adanya (*as it is*) secara mendalam. Irawan menyatakan jika kita ingin meneliti satu atau dua aspek dari suatu hal yang sudah terpetakan secara umum dan luas, maka kita masuk ke area penelitian yang lebih mendalam, yaitu penelitian dengan metode deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang bertujuan mendeskripsikan atau menjelaskan sesuatu hal seperti apa adanya.<sup>109</sup>

Jenis ini dipilih karena penelitian ini membahas sejauh mana kebijakan penerbitan ketetapan pajak dan prinsip *convenience of payment* diterapkan dalam kebijakan penerbitan ketetapan pajak. Untuk menjelaskan penelitian ini, diuraikan mulai dari definisi-definisi antara lain kebijakan publik, pengertian pajak, azas pemungutan pajak, sistem perpajakan, utang pajak, ketetapan pajak dan sanksi administrasi. Selain itu juga dibahas mengenai kebijakan terkait penerbitan ketetapan pajak, baik berupa peraturan maupun prosedur penerbitan ketetapan pajak. Upaya-upaya yang telah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak sehubungan kebijakan penerbitan ketetapan pajak ditinjau dari azas *convenience of payment* akan melengkapi penjelasan dalam tesis ini.

---

<sup>108</sup> Ibid, hal. 7

<sup>109</sup> Prasetya Irawan, 2004, op.cit, hal. 60



### 3. Metode dan Strategi Penelitian

Dalam penelitian kualitatif, Creswell menjelaskan prosedur pengumpulan data dengan langkah-langkah (a) menetapkan batas-batas penelitian, (b) mengumpulkan informasi melalui pengamatan wawancara, dokumen, dan bahan-bahan visual, dan (c) menetapkan aturan untuk mencatat informasi<sup>110</sup>. Prasetya mengatakan pengumpulan data yang biasa digunakan penelitian kualitatif adalah (1) wawancara dengan informan, (2) observasi langsung terhadap berbagai hal, (3) kajian terhadap berbagai bahan tertulis, (4) analisis terhadap foto, video, gambar, ilustrasi, karikatur.<sup>111</sup>

Sehubungan dengan penjelasan tersebut di atas, metode penelitian yang dipakai dalam pengumpulan data adalah melalui :

- a. Kajian kepustakaan, yang terdiri dari teori-teori yang dikemukakan para ahli di bidang kebijakan publik dan perpajakan, serta melakukan penelitian dokumen peraturan perundangan di bidang perpajakan mulai dari undang-undang perpajakan, Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan, Peraturan Menteri Keuangan, Keputusan Direktur Jenderal Pajak, hingga Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang terkait dengan penulisan tesis ini. Disamping itu juga berasal dari kepustakaan lainnya, yaitu majalah, artikel, koran, dan internet.
- b. Wawancara. Untuk melengkapi pengumpulan data, maka ditambah dengan wawancara kepada para informan yang menguasai bidang perpajakan baik dari kalangan akademisi maupun praktisi.

Data-data yang diperoleh dari kajian kepustakaan dan wawancara tersebut kemudian dilakukan pengolahan data untuk disajikan secara tertulis sesuai dengan sistematika penulisan tesis ini untuk kemudian dilakukan analisis data. Menurut Bogdan dan Biklen (1982), analisis data adalah proses mencari dan mengatur secara sistematis transkrip interview, catatan di lapangan, dan bahan-bahan lainnya yang Anda dapatkan, yang

---

<sup>110</sup> John W Creswell, op. cit, hal. 143

<sup>111</sup> Prasetya Irawan, 2006, op. cit, hal. 70

kesemuanya itu Anda kumpulkan untuk meningkatkan pemahaman Anda (terhadap suatu fenomena) dan membantu anda untuk mempresentasikan penemuan Anda kepada orang lain.<sup>112</sup>

Pendapat lain yang disampaikan oleh Newman, teknik analisis data yang umum dipakai dalam penelitian kualitatif adalah *"technique of coding, memo writing, and looking for outcroppings are generic approach to the analysis of kualitatif data."*<sup>113</sup> Teknik koding dan pengumpulan data tersebut, juga termasuk dalam prosedur analisis data kualitatif sebagaimana disampaikan oleh Irawan, yang terdiri dari 7 proses, yaitu : pengumpulan data mentah, transkrip data, pembuatan koding, kategorisasi data, penyimpulan sementara, triangulasi dan penyimpulan akhir.<sup>114</sup>

Berdasarkan pendapat-pendapat para ahli tersebut di atas, strategi analisis data pada penulisan tesis ini dilaksanakan melalui proses :

- a. Pengumpulan data mentah, data ini diambil dari kajian kepustakaan, serta dari wawancara dengan informan. Untuk kelengkapan wawancara dapat menggunakan alat perekam, email atau media lainnya.
- b. Transkrip data, seluruh data mentah dipindahkan dalam bentuk tertulis seperti apa adanya.
- c. Pembuatan koding, berdasarkan transkrip data yang ada maka mulai dilakukan pengambilan "kata kunci" terhadap hal-hal penting. Kata kunci ini kemudian diberi kode.
- d. Kategorisasi data, kata-kata kunci yang ada disusun atau "disederhanakan" dengan cara "mengikat" konsep-konsep (kata-kata) kunci dalam satu besaran yang dinamakan kategori.
- e. Penyimpulan sementara, diambil berdasarkan hanya pada data yang ada (bukan pikiran atau penafsiran).

---

<sup>112</sup> Prasetya Irawan, op. cit, hal. 73

<sup>113</sup> W. Lawrence Neuman, 2003, *Social Research Methods : Qualitative and Quantitative Approaches*, Fifth Ed., University of Wisconsin at Whitewater, hal. 447

<sup>114</sup> Prasetya Irawan, op. cit, hal. 76-79

- f. Triangulasi, adalah proses *check* dan *recheck* antara satu sumber data dengan sumber data lainnya.
- g. Penyimpulan akhir, diambil setelah menempuh 6 langkah di atas. Jika diperlukan akan mengulangi langkah satu sampai enam beberapa kali sebelum diambil kesimpulan akhir penelitian.

Berdasarkan hasil proses analisis data tersebut, metode analisis kualitatif data akan dilakukan dengan menerapkan *illustrative method*. Newman menjelaskan metode ini adalah sebagai berikut :

*"Another method of analysis uses empirical evidence to illustrate or anchor a theory. With the illustrative method, a researcher applies theory to a concrete historical situation or social setting, or organizes data on the basis of prior theory. Preexisting theory provides the empty boxes. The researcher sees whether evidence can be gathered to fill them. The evidence in the boxes confirms or rejects the theory, which he or she treats as a useful device for interpreting the social world."*<sup>115</sup>

Metode lain mengenai analisa menggunakan bukti empiris untuk menggambarkan atau menerapkan suatu teori. Dengan *illustrative method* tersebut, seorang pelaku riset menggunakan teori terhadap situasi historis yang nyata atau susunan kemasyarakatan, atau mengumpulkan data berdasarkan teori sebelumnya. Teori yang telah ada sebelumnya bagaikan kotak-kotak kosong. Pelaku riset melihat apakah ada bukti yang dapat dikumpulkan untuk dimasukkan ke dalamnya. Bukti dalam kotak-kotak tersebut menegaskan atau menolak teori tersebut, yang diperlakukan sebagai suatu alat yang berguna untuk menafsirkan dunia kemasyarakatan.

Dengan menerapkan *illustrative method* tersebut, dapat menganalisa suatu kebijakan tersebut dibandingkan dengan teori yang ada. Sehingga dapat dinilai apakah kebijakan yang diteliti tersebut telah sesuai dengan teori yang ada atau justru bertentangan.

---

<sup>115</sup> W. Lawrence Neuman, op. cit, hal. 428

#### 4. Hipotesis Kerja

Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

- a. Kebijakan penerbitan ketetapan pajak dalam sistem *self assessment* belum sepenuhnya memperhatikan hak-hak wajib pajak.
- b. Kebijakan penerbitan ketetapan pajak belum sepenuhnya memperhatikan asas *convenience of payment*.

#### 5. Nara Sumber/Informan

Dalam penelitian ini ada beberapa nara sumber atau informan, yang dipilih secara sengaja (sampel purposif) dari berbagai pihak dengan kriteria menguasai dan berpengalaman bidang perpajakan, baik kalangan akademisi maupun praktisi yaitu :

- a. Dosen Perpajakan, untuk mendapatkan informasi teori dan penilaian kebijakan yang dianalisa.
- b. Konsultan Pajak, untuk memperoleh informasi pengalaman sendiri maupun wajib pajak yang diwakilinya, termasuk penilaian kebijakan yang diteliti.
- c. Kamar Dagang dan Industri (KADIN), Asosiasi Pembayar Pajak Indonesia (APPI), Indonesian International Tax Society (IITS), untuk mendapatkan informasi atau pendapat terhadap perkembangan kebijakan yang diteliti dan penilaian terhadap kebijakan tersebut.
- d. Direktorat Jenderal Pajak (DJP), untuk mendapatkan informasi terkait perkembangan kebijakan penerbitan ketetapan pajak pada UU KUP yang lama maupun yang baru.

#### 6. Proses Penelitian

Beberapa hal yang perlu diketahui tentang proses penelitian kualitatif adalah :

- a. Penelitian kualitatif berproses secara induktif (*grounded*).

- b. Penelitian kualitatif mempunyai lima fase, yaitu penentuan fokus, pengembangan kerangka teori, penentuan metodologi, analisis temuan, dan pengambilan keputusan.
- c. Lima fase di atas tidak selalu diskrit (jelas batas-batasnya antara satu fase dengan fase lainnya) tetapi cenderung bersifat “*continues*” dan sering kali terjadi *overlapping* (tumpang tindih) dan pengulangan.
- d. Kesimpulan penelitian kualitatif tidak berbentuk suatu keputusan untuk menerima atau menolak hipotesis.
- e. Kesimpulan penelitian kualitatif bersifat kontekstual. Generalisasi kesimpulan tidak dengan cara meng”*infer*” temuan ke dalam populasi, tetapi dengan mencari kesamaan temuan dari penelitian sejenis.<sup>116</sup>

## 7. Penentuan Lokasi dan Obyek Penelitian

Untuk kajian kepustakaan dilakukan di perpustakaan kampus untuk literatur berupa buku, juga di perpustakaan Direktorat Jenderal Pajak untuk peraturan perpajakan dan tempat-tempat lainnya untuk literatur berupa majalah, artikel, koran dan internet. Wawancara dapat dilakukan di kantor atau tempat tinggal sesuai dengan waktu dan tempat yang diinginkan informan yang bersangkutan.

Obyek penelitian dititikberatkan pada kebijakan penerbitan ketetapan pajak yang dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu penelitian ini juga mengaitkan kebijakan tersebut dengan asas pemungutan pajak khususnya asas *convenience of payment*.

## 8. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan :

- a. Sehubungan dengan jenis pajak PBB yang menggunakan sistem *official assessment* dan adanya perbedaan Undang-undang dalam

---

<sup>116</sup> Ibid, hal. 20.

kebijakan penerbitan ketetapan PBB, tidak termasuk dalam obyek penelitian.

- b. Ketetapan pajak yang dimaksud dalam tesis ini adalah ketetapan pajak yang menimbulkan utang pajak. Ada tiga jenis ketetapan yang terkait dengan timbulnya utang pajak, yaitu Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT).

