

BAB II

TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Literatur

Secara garis besar, proposisi utama penelitian ini didasarkan pada konsep *rational choice* yang berlandaskan pada asumsi bahwa individu sebagai aktor pada dasarnya egois, rasional, dan selalu berupaya untuk memaksimalkan utilitas dan keuntungan bagi dirinya.¹ Sesuai teori *rational choice*, individu sebagai aktor diasumsikan mempunyai serangkaian hak milik khusus (*set of properties*), termasuk seperangkat selera atau preferensi tertentu, serta kapasitas untuk memutuskan secara rasional dalam memilih berbagai alternatif pilihan ekonomi, sosial, maupun politik².

Menurut Riker, sebagaimana dikutip Deliarnov, model pilihan rasional terdiri dari dua elemen, yakni rangking atau pemeringkatan tujuan, nilai, selera, dan strategi oleh para aktor dan pemilihan alternatif terbaik oleh para aktor dalam rangka maksimalisasi kepuasan³. Dari elemen-elemen tersebut, komponen utama pilihan rasional adalah pemeringkatan yang diikuti dengan tindakan rasional, yakni tindakan yang disengaja untuk mencapai hasil maksimal dengan menciptakan kondisi yang kondusif dan tingkat biaya minimal⁴.

Sikap patuh atau tidak patuh juga merupakan salah satu bentuk pilihan rasional yang dipilih oleh wajib pajak. Banyak faktor yang diduga mempunyai pengaruh terhadap kepatuhan pajak. Penelitian yang dilakukan Prasetyo menunjukkan hasil bahwa biaya kepatuhan pajak (*compliance cost*) sebagai biaya transaksi pajak mempengaruhi kepatuhan pajak⁵. Semakin tinggi biaya kepatuhan pajak, maka semakin rendah kepatuhan pajak. Sebaliknya, semakin rendah biaya kepatuhan pajak, maka semakin tinggi kepatuhan pajak. Selain itu, terdapat beberapa penelitian lainnya tentang kepatuhan pajak dengan menggunakan kerangka model *Theory of Planned Behavior*

¹ Rachbini, Didik J. 1996. *Ekonomi Politik : Paradigma, Teori, dan Perspektif Baru*, Jakarta : Cides, hlm. 18.

² *Ibid*

³ Deliarnov. 2006. *Ekonomi Politik*, Jakarta : Erlangga, hlm 134-135.

⁴ *Ibid*

⁵ Prasetyo, Adinur. 2008. *Pengaruh Uniformity dan Kesamaan Persepsi, serta Ukuran Perusahaan terhadap Kepatuhan Pajak : Minimalisasi Biaya Kepatuhan Pajak pada Perusahaan Masuk Bursa* (Jakarta : disertasi pada Program Doktor Ilmu Administrasi Universitas Indonesia, hlm. 187.

(TPB) untuk menjelaskan tentang perilaku kepatuhan pajak Wajib Pajak Orang Pribadi⁶. Model TPB yang digunakan dalam penelitian memberikan penjelasan yang signifikan, bahwa perilaku tidak patuh (*noncompliance*) wajib pajak sangat dipengaruhi oleh variabel sikap, norma subyektif, dan kontrol keperilakuan yang dipersepsikan.

Menurut Nurmantu, salah satu faktor yang menentukan tinggi rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak dalam rangka melakukan pemenuhan kewajiban pajak adalah jumlah biaya-biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak yang dalam berbagai literatur disebut dengan *compliance cost*⁷. Idealnya, biaya-biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban pajak tersebut tidak memberatkan wajib pajak dan tidak menghambat wajib pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban pajaknya. Hal ini berbanding terbalik dengan hakikat dikeluarkannya suatu regulasi perpajakan. Pada dasarnya regulasi perpajakan dapat menimbulkan biaya terhadap wajib pajak, baik dalam bentuk kebutuhan untuk menyesuaikan usaha dengan persyaratan regulasi, untuk membayar pungutan lisensi, untuk menunggu kelambatan dalam mendapatkan persetujuan yang dipersyaratkan, atau dalam bentuk waktu yang dihabiskan oleh pihak manajemen untuk berurusan dengan para pejabat. Menurut hasil laporan *The World Bank* tahun 2005, biaya-biaya kepatuhan yang harus dibayar oleh korporasi besar hampir tiga (3) kali lebih besar daripada biaya yang dikeluarkan oleh korporasi kecil. Korporasi besar memiliki kecenderungan yang lebih besar untuk menjalani pemeriksaan daripada perusahaan kecil.⁸

Berdasarkan asumsi Leon Yudkin sebagaimana dikutip M. Zain⁹, terdapat 2 potensi untuk bertahan terhadap pembayaran pajak yaitu :

1. Wajib pajak selalu berusaha untuk membayar pajak yang terutang sekecil mungkin, sepanjang hal itu dimungkinkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Wajib pajak cenderung untuk menyelundupkan pajak (*tax evasion*) yaitu berusaha menghindarkan pajak terutang secara illegal. Upaya penghindaran ini

⁶Bobek, D., Richard C. Hatfield. 2003. *An Investigation of Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance. Behavioral Research in Accounting*, pages 15

⁷ Nurmantu, Safri, 2003. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta. Hlm 160

⁸ The World Bank, 2005 : *World Development Report 2005, Iklim Investasi yang Lebih Baik bagi Setiap Orang*, Salemba Empat, hlm 175-185.

⁹ Zain, Muhammad. 2003. *Manajemen Perpajakan*, hlm 43

dilakukan sepanjang wajib pajak tersebut mempunyai alasan yang meyakinkan bahwa akibat dari perbuatannya kemungkinan besar mereka tidak akan dihukum serta yakin bahwa rekan-rekannya melakukan hal yang sama.

Menurut Srinivasan sebagai mana dikutip oleh Nurmantu¹⁰, wajib pajak maupun petugas pajak memiliki potensi untuk tidak patuh (melakukan kecurangan).

Kecenderungan wajib pajak untuk tidak patuh disebabkan oleh beberapa hal berikut ini :

1. Tingginya pajak yang harus dibayar.
2. Makin tinggi jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak, maka makin tinggi kecenderungan untuk tidak patuh.
3. Makin tinggi uang sogokan yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak, maka makin kecil kemungkinan kecenderungan untuk tidak patuh. Sebaliknya makin kecil jumlah uang sogokan, maka makin besar kecenderungan untuk tidak patuh.
4. Makin tinggi kemungkinan terungkap perbuatan kecurangan, maka semakin kecil kecenderungan untuk tidak patuh.
5. Makin besar ancaman hukuman yang diterapkan kepada pelaku kecurangan, maka semakin kecil kecenderungan untuk tidak patuh.

Di sisi lain, kecenderungan petugas pajak melakukan kecurangan dapat dikondisikan sebagai berikut :

1. Tergantung pada seberapa lama uang korupsi dapat dinikmati. Makin lama dapat dinikmati, artinya jumlah uang korupsi besar, maka makin terdapat kecurangan.
2. Sebaliknya makin cepat atau makin kecil jumlah uang korupsi, maka tidak terdapat kecurangan.
3. Makin tinggi gaji/upah/imbalan yang diberikan kepada petugas pajak, maka makin kecil terdapat kecurangan. Sebaliknya makin sedikit imbalan yang diterima, maka makin besar terbuka kecurangan.
4. Selanjutnya makin baik sistem dan mekanisme pendeteksian kecurangan termasuk ketersediaan biaya, waktu, sumber daya manusia dan sumber daya lain untuk mendeteksi kecurangan, maka makin kecil terjadi kecurangan.
5. Makin besar ancaman hukuman yang diterapkan kepada pelaku kecurangan, maka makin kecil pula terjadi kecurangan.

¹⁰ Nurmantu, Safri, *Op Cit.*

Besar kecilnya hukuman yang dijatuhkan terhadap pelaku kecurangan diyakini mampu menimbulkan *deterrent effect* bagi wajib pajak yang bersangkutan maupun wajib pajak lainnya. Secara rasional, setiap wajib pajak akan memilih dan berusaha melakukan pembayaran pajak seminimal mungkin dengan tingkat risiko (sanksi) yang rendah. Menurut Becker (1968)¹¹, besarnya optimalitas sanksi dapat ditentukan dengan rasionalitas masing-masing individu yang terlibat di dalamnya guna memaksimalkan fungsi utilitas. Apabila biaya yang diperlukan untuk melakukan pelanggaran lebih kecil dari manfaat yang diperoleh, maka wajib pajak cenderung melanggar. Begitu pula sebaliknya, apabila biaya untuk melakukan pelanggaran lebih besar daripada manfaat yang diperoleh, maka wajib pajak cenderung menghindari pelanggaran. Persamaan yang dapat menggambarkan optimalisasi *deterrent effect* sebagaimana hasil penelitian Calvino¹² adalah sebagai berikut :

$$P U (Y-c-F) > (1-p) U (Y)$$

Dimana :

p = probability of detection and enforcement of sanctions

U = utility function of offender

Y = net income from illegal activity

c = cost incurred in case of detection

F = level of sanction

Hasil analisis Calvino menjelaskan bahwa untuk menentukan optimalitas sistem sanksi, hendaknya setiap hukuman dapat memaksimalkan *deterrent effect* tanpa menimbulkan inefisiensi biaya. Apabila sanksi terlalu rendah, maka aktivitas *enforcement* menjadi tidak produktif, biaya penyidikan dan penuntutan menjadi tidak proporsional dengan hasil yang dicapai sehingga tidak akan tercipta *deterrent effect*. Sebaliknya, apabila sanksi terlalu tinggi maka biaya transaksi yang ditanggung wajib pajak menjadi tidak efisien dan terlalu tinggi¹³. Untuk menentukan besarnya sanksi yang proporsional dan mampu mewujudkan *deterrent effect*, diperlukan penelitian yang lebih komprehensif.

¹¹ Becker G.S.1968. "Crime and Punishment : An Economic Approach", 76 Journal of Political Economy pages 169.

¹² Calvino, Nadia. 2006. *Public Enforcement in the EU : Deterrent Effect and Proportionality of Fines*, European University Institute, 2006.

¹³ *Ibid*

Dalam penelitiannya, Calvino tidak mengoperasionalkan rumus tersebut dalam bentuk studi kasus yang nyata.

Proposisi utama yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah bahwa regulasi perpajakan, dalam hal ini penyidikan pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Penyidikan pajak yang dilakukan terhadap satu atau beberapa wajib pajak memiliki *deterrent effect* bagi peningkatan kepatuhan wajib pajak lain dalam sektor industri sejenis. Adapun, kepatuhan pajak adalah kondisi ideal wajib pajak yang memenuhi ketentuan peraturan pajak dengan melaporkan penghasilan kena pajaknya secara benar dan lengkap¹⁴. Selanjutnya, konsep kepatuhan pajak dalam hal ini dijelaskan sebagai peningkatan pembayaran angsuran masa PPh pasal 25 bagi wajib pajak suatu sektor industri dan perkebunan kelapa sawit.

Peningkatan kepatuhan wajib pajak sektor industri dan perkebunan kelapa sawit terkait *deterrent effect* penyidikan pajak Asian Agri dapat diketahui melalui bukti empiris dan membandingkan jumlah pembayaran PPh pasal 25 untuk wajib pajak sektor industri dan perkebunan kelapa sawit antara sebelum dan sesudah dilakukannya penyidikan pajak Asian Agri. Selanjutnya, teknik analisis data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah uji peringkat bertanda *Wilcoxon* dengan dua sampel yang saling berhubungan (*dependen*) sebagai suatu alternatif untuk uji z data berpasangan (*t-paired*)¹⁵. Disamping itu, kinerja setiap kantor wilayah juga akan dianalisis dengan menggunakan uji F (*multivariate anova*) sehingga dampak regulasi terhadap kinerja setiap kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak dapat tergambar dengan jelas.

1. *Deterrence Theory* dalam pembedaan

1.1. Aliran-aliran dalam hukum pidana

Aliran-aliran hukum pidana terbagi menjadi 3 yaitu aliran klasik, aliran modern (aliran positif), dan aliran neo klasik. Perbedaan aliran klasik, modern dan neo klasik atas karakteristik masing-masing erat sekali hubungannya dengan keadaan pada zaman pertumbuhan aliran-aliran tersebut. Aliran klasik muncul pada abad ke-18 merupakan respon dari *ancient regime* di Perancis dan Inggris yang banyak menimbulkan

¹⁴ www.investopedia.com/terms/v/voluntarycompliance.asp diunduh tanggal 1 Maret 2008

¹⁵ Santoso, Singgih. 2007. *Statistik Non Parametrik*, Jakarta : Media Elex Komputindo, hlm. 67.

ketidakpastian hukum, ketidaksamaan hukum dan ketidakadilan. Aliran ini berfaham indeterminisme mengenai kebebasan kehendak (*free will*) manusia yang menekankan pada perbuatan pelaku kejahatan sehingga dikehendakilah hukum pidana perbuatan (*daad-strefrecht*). Aliran klasik pada prinsipnya hanya menganut *single track system* berupa sanksi tunggal, yaitu sanksi pidana. Aliran ini bersifat retributive dan represif terhadap tindak pidana karena tema aliran klasik ini, sebagaimana dinyatakan oleh Beccarian adalah doktrin pidana harus sesuai dengan kejahatan. Sebagai konsekuensinya, hukum harus dirumuskan dengan jelas dan tidak memberikan kemungkinan bagi penegak hukum untuk melakukan penafsiran.¹⁶ Tokoh aliran klasik diantaranya adalah Cesare Beccaria dan Jeremy Bentham.

Aliran modern atau aliran positif muncul pada abad ke-19 yang bertitik tolak pada aliran determinisme yang menggantikan doktrin kebebasan berkehendak (*the doctrine of free will*). Manusia dipandang tidak mempunyai kebebasan berkehendak, tetapi dipengaruhi oleh watak lingkungannya, sehingga dia tidak dapat dipersalahkan atau dipertanggungjawabkan dan dipidana. Aliran ini menolak pandangan pembalasan berdasarkan kesalahan yang subyektif. Aliran ini menghendaki adanya individualisasi pidana yang bertujuan untuk mengadakan resosialisasi pelaku. Aliran ini menyatakan bahwa sistem hukum pidana, tindak pidana sebagai perbuatan yang diancam pidana oleh undang-undang, penilaian hakim yang didasarkan pada konteks hukum yang murni atau sanksi pidana itu sendiri harus tetap dipertahankan. Hanya saja dalam menggunakan hukum pidana, aliran ini menolak penggunaan fiksi-fiksi yuridis dan teknik-teknik yuridis yang terlepas dari kenyataan sosial. Marc Ancel merupakan salah satu tokoh aliran modern menyatakan bahwa kejahatan merupakan masalah kemanusiaan dan masalah sosial yang tidak mudah begitu saja dimasukkan ke dalam perumusan undang-undang. Selain Ancel, tokoh lain yang berpengaruh adalah Enrico Ferri. Ferri menyatakan bahwa seseorang memiliki kecenderungan bawaan menuju kejahatan tetapi bilamana ia mempunyai lingkungan yang baik maka ia akan hidup terus tanpa melanggar pidana ataupun hukum moral. Kejahatan terutama dihasilkan oleh tipe masyarakat darimana kejahatan itu datang. Oleh karena itu, pembuat undang-undang harus selalu memperhitungkan faktor-faktor ekonomi, moral, administrasi dan politik di

¹⁶ Muladi. 2002. *Lembaga Pidana Bersyarat*, Penerbit Alumni Bandung, hlm 29-32.

dalam tugasnya sehari-hari. Kejahatan hanya dapat diatasi dengan mengadakan perubahan-perubahan di masyarakat.¹⁷

Aliran Neo klasik yang juga berkembang pada abad ke-19 mempunyai basis yang sama dengan aliran klasik, yakni kepercayaan pada kebebasan berkehendak manusia. Aliran ini beranggapan bahwa pidana yang dihasilkan oleh aliran klasik terlalu berat dan merusak semangat kemanusiaan yang berkembang pada saat itu. Perbaikan dalam aliran neo klasik ini didasarkan pada beberapa kebijakan peradilan dengan merumuskan pidana minimum dan maksimum serta mengakui asas-asas tentang keadaan meringankan (*principle of extenuating circumstances*). Perbaikan selanjutnya adalah banyak kebijakan peradilan yang berdasarkan keadaan-keadaan obyektif Aliran ini mulai mempertimbangkan kebutuhan adanya pembinaan individual dari pelaku tindak pidana.¹⁸

1.2. Teori tujuan pemidanaan

Menentukan tujuan pemidanaan menjadi persoalan yang cukup dilematis, terutama dalam menentukan apakah pemidanaan ditujukan untuk melakukan pembalasan atas tindak pidana yang terjadi atau merupakan tujuan yang layak dari proses pidana yaitu pencegahan tingkah laku yang anti sosial. Diperlukan formulasi baru dalam sistem atau tujuan pemidanaan dalam hukum pidana apabila titik temu dari dua pandangan tersebut tidak berhasil ditentukan. Teori tentang tujuan pemidanaan yang berkisar pada perbedaan hakekat ide dasar tentang pemidanaan dapat dilihat dari beberapa pandangan.

Herbert L. Packer menyatakan bahwa ada dua pandangan konseptual yang masing-masing mempunyai implikasi moral yang berbeda satu sama lain, yakni pandangan retributif (*retributive view*) dan pandangan utilitarian (*utilitarian view*).¹⁹ Pandangan retributif mengandaikan pemidanaan sebagai ganjaran negatif terhadap perilaku menyimpang yang dilakukan oleh warga masyarakat sehingga pandangan ini melihat pemidanaan hanya sebagai pembalasan terhadap kesalahan yang dilakukan atas dasar tanggung jawab moralnya masing-masing. Pandangan ini dikatakan bersifat

¹⁷ Ibid, hlm 33-40

¹⁸ Ibid, hlm 41

¹⁹ Packer, Herbert L. 1968. *The Limits of the Criminal Sanction*, Stanford University Press, California, hlm 9

melihat ke belakang (*backward-looking*). Peletak dasar *retributivism* yang juga sering disebut dengan teori pembalasan adalah Kant.²⁰ Paham ini sangat berpengaruh dalam hukum pidana, terutama dalam menentukan tujuan pemidanaan. Pendukung teori *retributive* antara lain Van Bemmelen dan Knigge. Knigge mengatakan bahwa menghukum pada dasarnya adalah melakukan pembalasan dan hal itu bukanlah sesuatu yang buruk. Melakukan pembalasan sebagai suatu reaksi atas perilaku melanggar norma adalah tindakan manusia yang teramat wajar.²¹

Pandangan utilitarian melihat pemidanaan dari segi manfaat atau kegunaannya dimana yang dilihat adalah situasi atau keadaan yang ingin dihasilkan dengan dijatuhkannya pidana itu. Di satu pihak, pemidanaan dimaksudkan untuk memperbaiki sikap atau tingkah laku terpidana dan di pihak lain pemidanaan itu juga dimaksudkan untuk mencegah orang lain dari kemungkinan melakukan perbuatan yang serupa. Pandangan ini dikatakan berorientasi ke depan (*forward-looking*) dan sekaligus mempunyai sifat pencegahan (*deterrence*).

Deterrence theory merupakan bagian dari teori utilitarian (teori relatif) yang membahas tentang tujuan pemidanaan. Teori *utilitarianism* diperkenalkan pertama kali oleh Jeremy Betham.²² Bentham menyatakan bahwa hukum pidana bukan merupakan sarana pembalasan melainkan untuk mencegah kejahatan. Utilitarianisme merupakan suatu paham etis yang berpendapat bahwa yang baik adalah yang berguna, berfaedah, menguntungkan. Prinsip utilitarian menyatakan bahwa suatu perbuatan tidak dinilai dengan sistem irrasional yang absolut, tetapi melalui prinsip-prinsip yang dapat diukur. Menurut kaum utilitarianisme, tujuan perbuatan sekurang-kurangnya menghindari atau mengurangi kerugian yang diakibatkan oleh perbuatan yang dilakukan baik untuk diri sendiri maupun orang lain²³.

Pandangan ini terutama menentukan bahwa pemidanaan mempunyai tujuan berdasarkan manfaat tertentu (teori manfaat atau teori tujuan), bukan hanya sekedar membalas perbuatan pembuat. Pidana bukanlah sekedar untuk melakukan pembalasan

²⁰ Honderich, Ted. 1979. *Punishment; the Supposed Justifications*, London, Penguin Books, pages 22

²¹ Rimmelink, Jan. 2003. *Hukum Pidana : Komentar atas pasal-pasal terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*, terjemahan Tristam P. Moeliono, Jakarta Gramedia, hlm 618

²² Honderich, Op.cit., pages 52

²³ Mangunhardjana. A. 1997. *Isme-Isme dalam Etika dari A sampai Z* : Kanisius hlm: 228.

perbuatan si pembuat. Pidana bukan hanya sebagai sarana untuk melakukan pembalasan atau pengimbalan kepada orang yang telah melakukan suatu tindak pidana, namun memiliki tujuan tertentu yang bermanfaat. Manfaat terbesar dengan dijatuhkannya pidana terhadap pembuat kesalahan adalah sebagai tindakan pencegahan dilakukannya tindak pidana yang serupa. Pencegahan yang dimaksud disini adalah pencegahan terhadap pengulangan oleh si pembuat (prevensi khusus) maupun pencegahan bagi orang lain yang mungkin (*potential offender*) melakukan tindak pidana tersebut (prevensi umum).

Pendapat ahli hukum lain tentang teori utilitarian sebagaimana dikemukakan oleh Hamzah dan Rahayu, bahwa kejahatan tidak harus dijatuhi dengan suatu hukuman tetapi harus ada manfaatnya baik untuk si pelaku tindak pidana maupun untuk masyarakat. Hukuman diberikan bukan saja karena apa yang ditimbulkan si pelaku pada masa lalu, melainkan ada tujuan yang utama untuk masa depan. Hukuman berfungsi mencegah agar kejahatan tidak diulangi, dan menakut-nakuti anggota masyarakat sehingga menjadi takut melakukan kejahatan²⁴.

1.3. Deterrence theory

Ide dasar dari *deterrence theory* adalah sebagai sarana pencegahan maksudnya tujuan menjatuhkan hukuman sebagai upaya membuat jera guna mencegah terulangnya kejahatan. Menurut Christiansen²⁵ beberapa ciri pokok pencegahan yang terdapat dalam teori utilitarian dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. *The purpose of punishment is prevention*
2. *Prevention is not a final aim, but a means to a more suprems aim, e.g. social welfare*
3. *Only breaches of the law which are imputable to the perpretator as intent or negligence qualify for punishment*
4. *The penalty shall be determined by its utility as an instrument for the prevention of crime*
5. *The punishment is prospective, it points into the future; it may contain as element of reproach, but neither reproach nor retributive elements can be accepted if they do not serve the prevention of crime for benefit or social welfare*

²⁴ Hamzah, Andi & Rahayu, Siti. 1983. *Suatu Tinjauan Ringkas Sistem Pidana di Indonesia*, Akademika Pressindo hlm 26-28

²⁵ Christiansen. Karl O. 1974. *Some Consideration on the Possibility of a Rational Criminal Policy*, Resource Material series no 7, UNAFEI, Tokyo, hlm 69.

Pemikiran Christiansen²⁶ diatas secara garis besar mencoba menjelaskan bahwa tujuan pemidanaan bukan semata-mata mengandung unsur pencelaan maupun unsur pembalasan namun lebih dititikberatkan pada tindakan pencegahan terjadinya pelanggaran hukum dalam rangka mencapai kesejahteraan masyarakat. Tindak pidana yang dapat dipersalahkan harus didasarkan pada tindakan pelanggaran hukum secara sengaja atau karena kelalaian si pelaku.

Salah satu unsur utama dalam teori utilitarian adalah mencari suatu keseimbangan antara perlunya hukuman dengan biaya penghukuman. Apabila manfaatnya lebih besar daripada biaya penghukuman, maka perlu suatu hukuman. Begitu pula sebaliknya apabila efek penjeraan dari hukuman itu tidak ada, maka hukuman itu tidak perlu ada. Teori utilitarian lebih mengutamakan pembuat kejahatan (*actor*) daripada perbuatan itu sendiri. Kemanfaatan pidana menjadi prioritas, terutama sebagai sarana pencegah untuk mengurangi sesuatu kejahatan. Paham ini juga menekankan sasaran yang hendak dicapai dengan sanksi pidana yang dijatuhkan kepada pelaku kejahatan, serta orientasi hukuman itu sendiri sehingga dapat bermanfaat ganda. Penting adanya aspek pencegahan (*prevention*) yang bersifat *forward looking* terhadap situasi yang ingin dihasilkan dengan dijatuhkan pidana.²⁷

Menurut H.L. Hart sebagaimana dikutip Primagoratz, disamping sebagai pencegah, hukuman seharusnya juga mampu memberikan syarat keadilan sebagai tujuan pembenaran umum dari lembaga hukuman, sebagaimana dikemukakan berikut ini :

1. *There ought; to be a certain proportion between the punishment and the crime, disproportionately harsh punishment are unacceptable they would be uneconomical (they right not be), but just because they would be disproportionate. This demand for proportion is supported both by consideration of utility and of justice;*
2. *There are considerations of intigation it is justice, not utility, that requires that whose who faced special difficulties in a being the low they have broken should be punished less severelly. If utility were all there is to it, it would have to be the over way round.*²⁸

²⁶ *Ibid*

²⁷ Asshidiqe, Jimly. 1987. *Pendekatan Sistem dalam Pemasyarakatan Terpidana menurut Tinjauan Ilmu Hukum, Hukum dan Pembangunan* no 5 Oktober 1987 tahun ke XVII hal 17-18

²⁸ Primoratz, Igor. 1987. *The Middle Way in the Philosophy of Punishment*, dalam Ruth Gorison (ed), *Issues in Contemporary Legal Philosophy, the influence of H.L. Hart*, Clarendon Press Oxford, 1987, 1st Published , pages 207

Dari pernyataan diatas, apabila diperhatikan H.L. Hart menawarkan suatu pemikiran yang menyetengahkan prinsip keadilan dan tujuan, dipahami sebagai prinsip-prinsip yang berbeda dan berdiri sendiri. Beratnya hukuman ditentukan sebagian oleh pertimbangan-pertimbangan pencegahan, dan sebagian oleh pertimbangan-pertimbangan keadilan. Perspektif utilitarian memandang hukuman sebagai sesuatu yang membuat pelaku menderita, dianggap berguna bilamana dapat menimbulkan suatu akibat nyata yaitu ada efek penjeratan (*deterrent effect*). Pemidanaan sebagai tindakan yang menyebabkan derita bagi terpidana hanya dianggap sah apabila dapat dibuktikan, bahwa dengan dijatuhkannya pidana atau penderitaan itu menimbulkan akibat yang lebih baik daripada apabila tidak dijatuhi pidana, khususnya dalam rangka menimbulkan efek penjeratan bagi yang terlibat. Dalam hal ini pada dasarnya yang ingin ditekankan adalah ada / tidaknya kemampuan kekuatan untuk mencegah orang yang melakukan tindak pidana tersebut untuk tidak melakukan lagi.

Berdasarkan pandangan utilitarian tersebut, teori *deterrence* dapat dibagi menjadi dua macam yaitu²⁹ :

- a. *Deterrence theory*, dibedakan ke dalam dua macam yaitu teori *special deterrence* (pencegahan khusus) dan *general deterrence* (pencegahan umum). Dalam *special deterrence*, efek pencegahan dari pidana yang dijatuhkan diharapkan terjadi setelah pemidanaan dilakukan, sehingga si terpidana tidak melakukan kejahatan serupa di masa datang. Menurut teori *general deterrence* (pencegahan umum), efek pencegahan dari pidana yang dijatuhkan diharapkan terjadi sebelum pemidanaan dilakukan. Pencegahan ini dilakukan melalui ancaman-ancaman dan juga pemidanaan yang dijatuhkan secara terbuka sehingga orang lain dapat dicegah dari kemungkinan melakukan kejahatan.

Tujuan *deterrence* itu sendiri dapat dibedakan dalam tiga bagian yaitu : tujuan yang bersifat individual, tujuan yang bersifat publik dan tujuan yang bersifat jangka panjang. Tujuan *deterrence* yang bersifat individual dimaksudkan agar pelaku menjadi jera untuk kembali melakukan kejahatan. Tujuan yang bersifat

²⁹Sholehuddin, M. 2004. *Sistem Sanksi dalam Hukum Pidana Ide Dasar Double Track Sistem & Implementasinya*, Rajawali Pers, hlm 41

publik agar anggota masyarakat lain merasa takut untuk melakukan kejahatan. Tujuan yang bersifat jangka panjang adalah agar dapat memelihara keajegan sikap masyarakat terhadap pidana. Teori ini sering disebut sebagai *educative theory (denunciation theory)*³⁰.

- b. *Intimidation theory*, yang memandang, bahwa ppidanaan itu merupakan sarana untuk mengintimidasi mental si terpidana. Menurut teori ini, sekali seseorang dijatuhi pidana, maka selanjutnya secara mental ia akan terkondisikan untuk menghindari perbuatan serupa yang ia ketahui akan dapat atau mungkin dapat menyebabkan ia dipidana lagi.

Dari pendapat tersebut di atas, dapat dikatakan, bahwa hukuman dalam arti suatu derita yang memberi rasa sakit bahkan rasa takut kepada setiap orang kepada setiap orang yang memiliki niat jahat, harus benar-benar dapat menjadi alat pencegah, serta pidana itu tidak menyebabkan timbulnya keadaan yang lebih berbahaya atau merugikan daripada yang terjadi apabila pidana itu tidak dikenakan. Wesley Cragg menilai bahwa fungsi penjeraan dari efek ppidanaan sepatutnya lebih dianggap sebagai suatu bentuk kontrol sosial.³¹

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa ppidanaan dijatuhkan untuk mencegah agar kejahatan tidak dilakukan. Perlu dilakukan pemisahan pelaku kejahatan dari lingkungan sosialnya tergantung tujuan ppidanaan yang dijatuhkan. Bila ini tercapai, maka masyarakat akan merasakan terlindungi dari gangguan kejahatan dan sekaligus membuat orang menjadi jera.

2. Penyidikan Pajak

Istilah penyidikan seringkali disamakan dengan *investigation* meskipun dalam bahasa Indonesia pemahaman kata *investigation* adalah penyelidikan bukan penyidikan. Kedua istilah ini tidak sama dalam bahasa Indonesia, akan tetapi dalam bahasa Inggris

³⁰ Atmasasmita, Romli. 1995. *Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Mandar Maju, Bandung, hlm 83-84.

³¹ Cragg, Wesley. 1992. *The Practical Punishment : Towards a Theory of Restorative Justice*, Routledge, London-New York, hlm 46

seringkali hanya digunakan satu istilah yaitu *investigation*. Menurut Pickett & Pickett ³², tujuan investigasi antara lain :

- Memeriksa, mengumpulkan dan menilai cukup dan relevannya bukti. Tujuannya menekankan pada bisa atau tidaknya bukti-bukti tersebut dijadikan sebagai alat bukti yang meyakinkan hakim di pengadilan.
- Menemukan dan mengamankan bukti yang relevan.
- Menemukan aset yang digelapkan dan mengupayakan pemulihan dari kerugian yang terjadi.
- Menentukan siapa pelakunya dan mengumpulkan bukti mengenai niatnya.
- Memastikan pelaku kejahatan tidak dapat lolos dari perbuatannya.
- Mengidentifikasi saksi yang melihat atau mengetahui terjadinya kecurangan dan memastikan bahwa mereka memberikan bukti yang mendukung tuduhan atau dakwaan terhadap si pelaku.
- Memperoleh gambaran yang wajar tentang kecurangan yang terjadi dan membuat keputusan yang tepat mengenai tindakan yang harus diambil.
- Menentukan bagaimana investigasi ditindaklanjuti

Selanjutnya menurut Tuanakotta³³, secara sederhana investigasi dapat didefinisikan sebagai upaya pembuktian yang umumnya akan berakhir di pengadilan dan (diproses berdasarkan) ketentuan hukum (acara) yang berlaku. Menurut Kuffal, penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal ini dan menurut cara yang diatur dalam Undang-Undang untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya. Penyidikan pajak (*tax investigation*) dilakukan untuk wajib pajak yang diindikasikan melakukan tindak pidana perpajakan. Penyidikan merupakan tindak lanjut dari proses pemeriksaan dan sifatnya lebih komprehensif dibandingkan pemeriksaan pajak pada umumnya.

³²Pickett, KH. Spenser and Pickett, Jennifer M. 2002. *Financial Crime Investigation and Control*, John Wiley & Sons.

³³Tuanakotta, M. Theodorus. 2007. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, LP-FE UI, hlm 201-205.

Kohler's³⁴, memberikan definisi penyidikan (investigasi) adalah sebagai berikut :

Investigation is an examination of books and records preliminary to financing or for any other specified purpose, sometimes differing in scope from the ordinary audit. Investigate is to search for and relate underlying cause.

Berdasarkan definisi diatas dijelaskan bahwa penyidikan lebih ditujukan untuk pembuktian akan adanya tindak pidana dan dilaksanakan sehubungan dengan suatu tujuan khusus yang berbeda dibandingkan pemeriksaan biasa.

Dalam penyidikan dilakukan serangkaian kegiatan untuk mencari tahu modus operandi kejahatan pidana yang telah terjadi, menemuka tersangka dan besarnya kerugian yang diderita serta memperoleh dan mengumpulkan bukti-bukti pelanggaran pidana yang akan digunakan sebagai dasar penuntutan di muka pengadilan. Penyidikan merupakan upaya lebih lanjut untuk menggali atau mendalami temuan dan indikasi terjadinya pelanggaran atau kejahatan pidana perpajakan yang ditemukan pada saat pemeriksaan.

Berdasarkan definisi diatas, penyidikan pajak lebih ditujukan untuk membuktikan ada atau tidaknya tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak lanjut hasil penyidikan akan diproses secara hukum melalui lembaga peradilan. Konsekuensi dari adanya tindak pidana perpajakan adalah sanksi pidana yang dijatuhkan kepada si pembuat tindak pidana (orang yang bertanggungjawab terhadap terjadinya tindak pidana).

3. Kepatuhan Pajak

3.1. Kriteria Kepatuhan Pajak

Kepatuhan Pajak diartikan sebagai kondisi ideal wajib pajak yang memenuhi ketentuan peraturan perpajakan serta melaporkan penghasilannya secara akurat dan jujur.³⁵ Dari kondisi ideal tersebut, Kepatuhan Pajak didefinisikan sebagai suatu keadaan wajib pajak yang memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya, dalam bentuk kepatuhan formal dan kepatuhan material. Kepatuhan formal adalah suatu keadaan ideal wajib pajak yang memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang undang perpajakan, seperti melaporkan surat pemberitahuan pajak sebelum batas waktu yang ditetapkan.

³⁴Kohler. 1983. *Kohler's Dictionary for Accountants*, pages 289

³⁵ www.investopedia.com/terms/v/voluntarycompliance.asp diunduh tanggal 28 Maret 2008.

Kepatuhan material adalah suatu keadaan ideal wajib pajak yang mengisi surat pemberitahuan pajak dengan jujur, lengkap dan benar sesuai ketentuan. Konsep kepatuhan perpajakan diatas sesuai dengan pendapat Yoingco yang menyebutkan bahwa kepatuhan pajak sukarela memiliki tiga aspek yang terdiri dari : aspek formal, material (*honestly*), dan pelaporan (*reporting*).³⁶

Pada umumnya, ukuran kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan biasanya diukur dan dibandingkan dengan besar kecilnya penghematan pajak (*tax saving*), penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penyelundupan pajak (*tax evasion*) yang kesemuanya bertujuan untuk meminimalkan beban pajak.³⁷ Penghematan pajak (*tax saving*) adalah usaha memperkecil jumlah utang pajak yang tidak termasuk dalam ruang lingkup pemajakan. Bentuk penghematan pajak yang dapat dilakukan oleh wajib pajak dalam mengelakkan hutang pajaknya antara lain dengan cara menahan diri untuk tidak membeli produk-produk yang ada pajak pertambahan nilainya, mengurangi jam kerja atau bahkan tidak mempekerjakan karyawan sama sekali.

Penghindaran pajak sering dianalogikan dengan upaya perencanaan pajak (*tax planning*) yang merupakan proses mengorganisasi usaha wajib pajak atau kelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga hutang pajak baik pajak penghasilan maupun pajak-pajak lainnya berada dalam posisi yang paling minimal, sepanjang hal ini dimungkinkan baik oleh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan maupun secara komersial. Suatu perencanaan pajak yang tepat akan menghasilkan beban pajak minimal yang merupakan hasil dari perbuatan penghematan pajak dan / atau penghindaran pajak yang dapat diterima oleh fiskus.

Menurut Bernard P. Herber, sebagaimana dikutip Nurmantu³⁸ pengertian *tax evasion* dan *tax avoidance* adalah sebagai berikut :

Tax evasion involves a fraudulent or deceitful effort by a taxpayer to escape his legal tax obligation. This is a direct violation of both the 'spirit' or 'intent' and the 'letter' of tax law. On the other hand, tax avoidance may involve a violation of the spirit of tax law, but it does not violate the letter of the law....

Tax avoidance is lawful, while tax evasion is unlawful.

³⁶Yoingco, Angel Q. 1997. "Taxation in the Asia Pacific Region: A Salute to the Years of Regional Cooperation in Tax Administration and Research". Dalam *Study Group in Asian Tax Administration & Research*. Manila.

³⁷Zain, Mohammad. 2007, *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat Jakarta.

³⁸Nurmantu, Safri, op cit.

Dari kutipan diatas, dapat dipahami bahwa *tax avoidance* adalah upaya wajib pajak dalam memanfaatkan peluang-peluang (*loopholes*) yang ada dalam undang-undang perpajakan, sehingga dapat membayar pajak lebih rendah. Perbuatan ini secara harfiah tidak melanggar undang-undang perpajakan, namun dari sudut pandang jiwa undang-undang perpajakan, perbuatan tersebut dikategorikan sebagai perbuatan yang melanggar jiwa undang-undang. *Tax evasion* merupakan perbuatan yang melanggar undang-undang, baik secara harfiah maupun secara jiwa dan moral undang-undang perpajakan.

Beberapa bentuk tindakan *tax avoidance* diantaranya adalah *transfer pricing* dan akuisisi terhadap anak perusahaan yang mengalami kerugian. Bentuk *tax evasion* diantaranya adalah : wajib pajak tidak mengisi formulir pajak (*non-filing income tax returns*), wajib pajak melaporkan pendapat lebih rendah (*underreporting of one's income*), wajib pajak melebih-lebihkan pengeluaran (*overstating expenses*), dan wajib pajak menggunakan deduksi pajak secara tidak benar (*improper use of deductions*), memalsukan alokasi pendapatan dan pengeluaran di antara sesama wajib pajak (*false allocation of income and expenses among related tax payers*), dan menggunakan kreditor fiktif (*use of fictitious creditors*).³⁹

Perbedaan tindakan antara *tax avoidance* dan *tax evasion* adalah pada karakter legalitasnya. Meskipun kerugian yang ditimbulkan terhadap pemungutan pajak adalah sama, tindakan *tax evasion* adalah cenderung *illegal* atau melawan hukum. Hal ini seperti dijelaskan oleh Holmes:⁴⁰

"When the law draws a line, a case is on one side of it or the other, and if on the safe side is none the worse legally that a party has availed himself to the full of what the law permits. When an act is condemned as evasion, what is meant is that it is on the wrong side of the line..."

Berdasarkan uraian diatas, *tax avoidance* jelas mempunyai karakter yang bersifat legal dan tidak bermaksud menghindari pajak, misalnya, ketika peraturan perpajakan berubah dan seorang wajib pajak merespon pilihan konsumsi yang lebih menguntungkan dari segi pajak yang harus dibayar.

³⁹ Yoingco, Agel Q., *Op. cit.*, hlm. 19.

⁴⁰ Oliver Wendell Holmes dalam J. Slemrod and Yitzakhi Shlomo. 2000. "*Tax Avoidance, Evasion, and Administration*", Working Paper (Nation Bureau of Economic Research, 2000, <http://www.nber.org/papers/w7473> diakses tanggal 10 Juli 2006.

Cara-cara yang dilakukan oleh wajib pajak untuk menghindari pajak dengan cara legal adalah dengan menemukan celah-celah hukum pada peraturan-peraturan perpajakan, yang memungkinkan jumlah pajak yang harus dibayar lebih kecil daripada yang seharusnya seperti pilihan untuk menggunakan metode pencatatan persediaan dan metode penyusutan aktiva tetap. Menurut Stiglitz, untuk menghindari pajak, wajib pajak dapat menempuh tiga cara : (1) menunda pembayaran, (2) arbitrase pajak (*tax arbitration*) individu-individu yang berbeda paket pajak (*tax brackets*) atau individu yang sama dengan tarif marjinal yang berbeda pada waktu yang berbeda, dan (3) arbitrase pajak melalui aliran pemasukan yang mendapat perlakuan pajak yang berbeda.⁴¹ Adapun, arbitrase pajak dilakukan jika secara ekonomis wajib pajak memperoleh *tax savings* dari pilihan kegiatan yang dilakukan.

Meskipun pada hakikatnya penghindaran pajak adalah perbuatan yang sifatnya mengurangi hutang pajak dan bukan mengurangi kesanggupan / kewajiban wajib pajak dalam melunasi pajak-pajaknya sebagaimana pengertian penyelundupan pajak, akan tetapi seringkali hal tersebut menimbulkan beda persepsi atau bahkan sengketa antara wajib pajak dan fiskus. Oliver Oldman sebagaimana yang ditulis kembali oleh Zain⁴² menegaskan bahwa pengertian penyelundupan pajak tidak saja terbatas pada kecurangan dan penggelapan dalam segala bentuknya, tetapi juga meliputi kelalaian memenuhi kewajiban perpajakan yang disebabkan oleh :

1. Ketidaktahuan (*ignorance*), yaitu wajib pajak tidak sadar atau tidak tahu akan adanya ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut,
2. Kesalahan (*error*), yaitu wajib pajak paham dan mengerti mengenai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, tetapi salah dalam menghitung datanya,
3. Kesalahpahaman (*misunderstanding*), yaitu wajib pajak salah menafsirkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan,
4. Kealpaan (*negligence*), yaitu wajib pajak alpa untuk menyimpan buku beserta bukti-buktinya secara lengkap.

⁴¹Stiglitz, Joseph E. 1985. "The General Theory of Tax Avoidance", *National Tax Journal*, Vol.38, No. pages 325-337.

⁴²Zain, Mohammad, Op Cit. hlm 51

Dengan demikian penyelundupan pajak dapat pula didefinisikan sebagai suatu tindakan atau sejumlah tindakan yang merupakan pelanggaran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan seperti⁴³ :

1. tidak dapat memenuhi pengisian SPT (Surat Pemberitahuan Tahunan) tepat pada waktunya
2. tidak dapat memenuhi pembayaran pajak tepat pada waktunya
3. tidak dapat memenuhi pelaporan penghasilan dan pengurangannya secara lengkap dan benar
4. tidak dapat memenuhi kewajiban memelihara pembukuan
5. tidak dapat memenuhi kewajiban menyetorkan pajak penghasilan karyawan yang dipotong dan pajak-pajak lainnya yang telah dipungut
6. tidak dapat memenuhi kewajiban membayar taksiran utang pajak
7. tidak dapat memenuhi permintaan fiskus akan informasi pihak ketiga
8. pembayaran dengan cek kosong
9. melakukan penyuaipan terhadap aparat pajak

3.2. Motivasi Kepatuhan

Motivasi adalah suatu konsep yang kita gunakan ketika dalam diri kita muncul keinginan (*initiate*) dan menggerakkan atau mengarahkan tingkah laku. Semakin tinggi motivasi semakin tinggi intensitas perilaku. Sejumlah konsep dasar sering digunakan dalam teori motivasional. Beberapa konsep dasar yang mendasari teori motivasi antara lain dikemukakan oleh Helbert L. Petri (1986), yang mengatakan bahwa motivasi dapat terbentuk melalui energi, pewarisan, pembelajaran, interaksi sosial, proses kognitif, homeostasis, hedonisme dan motivasi pertumbuhan.⁴⁴

Secara ilmiah sulit untuk mengukur motivasi, namun pengukuran dapat dilakukan melalui proses mekanisme antara stimulus dan respons yaitu berapa lama subyek dalam memberikan respons terhadap stimulus yang dimunculkan. Pendekatan yang dianggap

⁴³Ibid, hlm 51

⁴⁴Asnawi, Sahlan, 2003, *Teori Motivasi : Dalam Pendekatan Psikologi Industri dan Organisasi*, studia press, hlm 66

paling mendekati obyektifitas dalam mengukur motivasi adalah pendapat yang dikemukakan oleh Murray, Mc Clland dan Klinger antara lain :

1. apabila tujuan telah dekat maka perilaku akan makin nyata, sehingga makin mudah diramalkan
2. perilaku bervariasi menurut kondisinya, terutama apabila terjadi halangan atau hambatan
3. peningkatan kemantapan yang dapat dilihat berasal dari performansi yang menunjukkan kecepatan, keefisienan yang meningkat atau peningkatan performansi yang lain
4. laporan individu yang termotivasikan, laporan tersebut dapat berasal dari individu yang bersangkutan tentang latar belakang motif perilakunya
5. tanggapan emosional dalam menghadapi dan mencapai tujuan
6. sifat pilihan dan perhatian

Motivasi untuk patuh seringkali diartikan dengan perilaku wajib pajak untuk memenuhi segala kewajiban perpajakannya. Motivasi kepatuhan tertinggi diperoleh apabila wajib pajak secara sukarela bersedia mematuhi segala kewajiban perpajakannya tepat pada waktunya dan sesuai keadaan yang sebenarnya. Kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) pada dasarnya dilandasi oleh adanya kesadaran wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dalam prakteknya, kepatuhan sukarela sulit untuk ditemukan karena kecenderungan wajib pajak mengadakan perlawanan terhadap pajak. Kepatuhan yang timbul karena kecenderungan tersebut diatas adalah kepatuhan yang dipaksakan (*compulsory compliance*).

Teori tentang kesadaran menunjukkan pendekatan kognitif terhadap motivasi wajib pajak yang menekankan pada kemampuan individu dalam pemrosesan informasi. Kekuatan motivasi yang mendasari wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bukanlah semata-mata hanya berdasarkan kebutuhan (*need*). Wajib pajak dalam hal ini diasumsikan melakukan penilaian rasional tentang kegunaan membayar kewajiban perpajakannya dengan mengumpulkan informasi untuk diolah, kemudian membuat keputusan yang optimal. Kebutuhan hanya dipergunakan untuk membantu dalam memahami bagaimana wajib pajak membuat pilihan berdasarkan pada keyakinan, persepsi dan nilai-nilai mereka.

Ruang lingkup teori kesadaran adalah teori valensi-harapan (*expectancy-valence*), keadilan (*equity*) dan penetapan tujuan (*goal-setting*)⁴⁵. Teori-teori yang terkait dengan teori kesadaran tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Teori valensi-harapan

Teori ini membahas mengenai harapan untuk mencapai suatu hal dengan melakukan sesuatu. Gorge Poulos, Mathoney dan Jones (1957) mengemukakan teori harapan dengan istilah *path-goal theory*. Dalam hubungannya dengan wajib pajak, dianalogikan bahwa kepatuhan sukarela timbul apabila wajib pajak memandang bahwa dengan adanya sikap patuh, mereka dapat meraih tujuan pribadi yang lebih tinggi. Dengan menggunakan pendekatan *path goal* tersebut Vroom (1976) menyarankan suatu teori yang dikenal dengan singkatan VIE – *valence, instrumentality dan expectancy*.

Valence (kemampuan) mengacu pada keinginan dan kemampuan untuk mengarahkan perilaku agar menerima atau menolak suatu hal. Wajib pajak bersedia patuh apabila terdapat *reward* dari pemerintah atas sikap patuhnya tersebut. *Instrumentality* mengandung pengertian sebagai sarana, wajib pajak akan patuh apabila dengan sikapnya tersebut mampu menjadi sarana bagi kemajuan usahanya. Selanjutnya, *expectancy* lebih mengarah pada pengharapan wajib pajak yang dengan sikap patuhnya tersebut dapat meminimalkan *cost of compliance*.

2. Teori keadilan

Aspek sentral dari teori keadilan adalah tekanan yang diberikan kepada persepsi. Bagaimana persepsi wajib pajak terhadap regulasi yang ada, persepsi tentang aparat pajak, serta sistem yang berlaku dapat mempengaruhi pilihan wajib pajak untuk patuh atau tidak patuh. Persepsi akan muncul secara spontan maupun melalui pemikiran rasional yang pada hakikatnya mengarahkan pada suatu tindakan tertentu yaitu menerima atau

⁴⁵Ibid, hlm 47

menolak suatu keadaan. Penolakan dalam hal ini dapat berupa penghindaran atau penyelundupan pajak.

3. Teori penetapan tujuan

Dalam motivasi, penetapan tujuan sangat berkaitan dengan teori harapan. Agar *goal setting* menjadi efektif, individu harus menjadikan tujuan yang menantang menjadi hasil yang diinginkan. Penetapan tujuan diawali dengan perencanaan tujuan dan diakhiri dengan timbal balik apabila tujuan telah tercapai. Apabila pemerintah mampu menjelaskan secara terperinci tujuan pembayaran pajak, alokasi dana pajak yang telah dibayarkan, dan transparansi secara akuntabilitas maka wajib pajak akan tergerak untuk melakukan perbuatan yang sebanding dengan hal tersebut.

3.3. Perspektif Kepatuhan Perpajakan

Peran penting pajak, menjadikannya sebagai bahan kajian dalam berbagai disiplin ilmu. Kepatuhan pajak dapat ditinjau dari berbagai perspektif (sudut pandang) keilmuan, seperti hukum, ekonomi, psikologi, dan sosiologi. Besarnya apresiasi ilmuwan terhadap dunia perpajakan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan strategi Kepatuhan Pajak yang diinginkan oleh pemerintah. Ilmu-ilmu tersebut telah memberikan sumbangan tertentu yang bermanfaat untuk mengembangkan suatu model Kepatuhan Pajak secara komprehensif.

Berikut ini kita akan membahas kepatuhan pajak berdasarkan beberapa perspektif antara lain perspektif hukum, perspektif ekonomi, perspektif psikologi dan perspektif sosiologi :

1. Perspektif Hukum

Pendekatan ini lebih menitikberatkan pada segi hukumnya (hukum pajak), yaitu hubungan antara hak dan kewajiban. Dalam perspektif ini, kepatuhan orang untuk membayar pajak semata-mata dilihat bahwa hal itu adalah kewajiban yang memang harus dipenuhi karena adanya ketentuan hukum dan berat hukum yang diberikan⁴⁶. Kepatuhan dari para wajib pajak bisa timbul karena kesadarannya terhadap

⁴⁶ Medalla. 2000. *“Improving Tax Administration: A New View from the Theory of Tax Evasion in a Corrupt Regime”*, Legislative Executive, Makati City.

peraturan yang dirasa telah mengikat dan harus dipatuhinya atau dapat pula disebabkan oleh adanya aturan sanksi yang terdapat pada peraturan itu sebagai pendorong sikap patuh tersebut. Jadi, kepatuhan wajib pajak untuk melaporkan penghasilan didasarkan pada probabilitas konstan bahwa penghindaran pajak yang dilakukannya diketahui dan mendapat sanksi hukum.⁴⁷

Kepatuhan terhadap hukum timbul dari beberapa motivasi berikut ini, yaitu:

- *indoctrination*, yaitu bahwa orang patuh pada hukum karena diindoktrinasi untuk berbuat sebagaimana yang dikehendaki oleh kaidah hukum tersebut. Keadaan ini pada umumnya terjadi melalui proses sosialisasi sehingga orang tersebut mengetahui dan mematuhi kaidah-kaidah hukum tersebut;
- *habituation*, yaitu sebagai sikap lanjut dari proses sosialisasi di atas yakni suatu sikap dan perilaku yang terus-menerus dilakukan secara berulang-ulang sehingga lama kelamaan menjadi suatu kebiasaan. Dalam motivasi ini, orang mematuhi hukum karena merupakan suatu kebiasaan yang dilakukan dengan bentuk dan cara yang sama;
- *utility*, yaitu sikap orang yang cenderung untuk berbuat sesuatu karena memperoleh manfaat dari sikap yang dilakukannya. Sikap oportunistik dikedepankan mengingat pilihan untuk bertindak seringkali didasarkan pada kemanfaatan. Intinya, kepatuhan hukum terjadi karena orang tersebut merasakan kegunaan hukum untuk menciptakan keadaan yang diharapkan; dan
- *group identification*, yaitu kepatuhan hukum yang didasarkan pada kebutuhan untuk mengadakan identifikasi dengan kelompok sosialnya dan kepatuhan terhadap hukum dianggap sebagai sarana yang paling tepat untuk mengadakan identifikasi tersebut.⁴⁸

2. Perspektif Ekonomi

Berdasarkan perspektif ekonomi, kepatuhan perpajakan dapat dilihat dari dua segi, yaitu mikro dan makro. Dari sudut pandang ekonomi mikro, pajak hanya dipandang sebagai sesuatu yang mengurangi *income* individu tanpa mendapatkan imbalan,

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ Soekanto, Soerjono. 1982. *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, Jakarta: CV Rajawali, hlm. 159 dan 225.

sehingga dianggap sebagai beban yang memberatkan dan pada akhirnya mengurangi kesejahteraan individu.

Dari pendekatan makro, masyarakat diikutsertakan dan dipandang saling membutuhkan karena masyarakat senantiasa dibutuhkan oleh individu. Masyarakat mempunyai kebutuhan dan memerlukan *income* untuk membiayai kelangsungan hidupnya yang dapat dirinci menurut kepentingan, seperti keamanan, ketertiban, gaji para pegawai, kesehatan, dan pendidikan. Di antara sumber-sumber pendapatan untuk pembiayaan masyarakat tersebut, salah satunya berasal dari pajak yang dihimpun dari individu-individu dalam masyarakat.

Ahli-ahli ekonomi menyusun teori dengan asumsi bahwa perilaku manusia didasarkan pada perhitungan ekonomis dan asumsi ini digunakan untuk menjawab alasan aktor atau individu untuk mau membayar pajak. Asumsi ini memandang manusia sebagai makhluk rasional yang dalam bertindak menghitung *cost and benefit* dari setiap tindakannya. Dalam asumsi ini, wajib pajak melakukan penghindaran pajak ketika utilitas ekonomi (*expected utility*) dari tindakannya melanggar hukum melebihi kerugian (*expected disutility*) yang diterimanya.

Berdasarkan asumsi tersebut, ahli ekonomi menyusun model dari pilihan-pilihan yang dihadapi individu ketika harus memutuskan untuk menghindari pajak atau mematuhi. Variabel independen yang diteliti oleh model ini adalah semua fenomena yang mempengaruhi kalkulasi perhitungan rasional, terutama tarif pajak (karena tarif pajak menentukan keuntungan yang diperoleh dari penghindaran pajak). Variabel lain adalah struktur sanksi atau *penalty structure* (yang merupakan unsur biaya dalam perilaku penghindaran pajak) dan probabilitas bahwa perbuatan itu tertangkap dan mendapat hukuman.⁴⁹

Teori ini memberikan gambaran lain tentang wajib pajak patuh bila dikaitkan dengan Biaya Kepatuhan Pajak dan Kepatuhan Pajak, khususnya dengan unsur *gross compliance cost* (yakni *internal cost* ditambah dengan *bribe cost*) dari Gupta.⁵⁰ Artinya, Biaya Kepatuhan Pajak merupakan variabel relasional antara wajib pajak dan fiskus yang besarnya ditentukan oleh kedua belah pihak. Misalnya, dari sudut

⁴⁹ *Ibid.*, hlm. 339-346.

⁵⁰ Arindam Das Gupta, *Op. cit.*, hlm. 15.

pandang peran fiskus, jika seorang fiskus mengetahui sebuah kecurangan dalam laporan pajak, maka fiskus memiliki pilihan untuk melaporkan atau tidak melaporkan kecurangan tersebut. Jika fiskus menutupi kecurangan tersebut dan bekerjasama dengan wajib pajak yang curang, maka fiskus mendapat tambahan pemasukan selain dari gaji resminya, yaitu berupa uang suap. Apabila tindakannya tersebut terbongkar, maka fiskus memperoleh sanksi berupa denda, dipindah-tugaskan, atau bahkan dipecat dari jabatannya. Keputusan di sini tergantung pada beberapa faktor kemungkinan, yakni :

- jumlah uang suap yang bisa diperoleh,
- jumlah imbalan atau bonus jika melaporkan kecurangan pajak,
- besarnya denda atau hukuman, dan
- peluang tertangkap atau peluang terdeteksinya tindakan tersebut.⁵¹

3. Perspektif Psikologi

Pandangan ahli psikologi berkaitan dengan sikap orang atau individu terhadap pajak dan upaya penghindarannya dengan memasukkan faktor-faktor pandangan individu tentang moral sebagai variabel kunci dalam keputusan penghindaran pajak. Individu diasumsikan sebagai makhluk moral dengan gagasan-gagasan dan nilai-nilai yang dimiliki, dan impuls-impuls individu disaring dan dipengaruhi oleh pertimbangan moral tersebut. Selanjutnya, individu-individu tersebut menempatkan variabel probabilitas terdeteksi dan variabel beratnya sanksi pada variabel sikap dan persepsi individu. Individu juga memasukkan unsur kebiasaan (*habit*) dalam analisisnya. Dalam banyak kasus, kepatuhan dan ketidakpatuhan semata-mata disebabkan oleh masalah kebiasaan dan yang sering menjadi pertanyaan adalah tentang alasan seseorang untuk mengubah kebiasaannya dan asal-usul kebiasaan baru itu terbentuk.

Menurut ahli psikologi, pengambilan keputusan untuk patuh atau tidak patuh membayar pajak adalah suatu proses. Individu tidak dengan begitu saja sampai pada keputusan tersebut, melainkan setelah melewati berbagai tahap tindakan yang pada ujungnya adalah kepatuhan atau ketidakpatuhan membayar pajak. Rangkaian

⁵¹ Prasetyo, Adinur, *Ibid*, hlm. 187.

tindakan tersebut dimulai dari mencatat semua pemasukan, menyimpan bukti-bukti rekening, mencatat pengeluaran-pengeluaran tertentu, dan mencari kategori pajak dalam undang-undang atau peraturan perpajakan.⁵²

Herbert Kelman, seorang ahli psikologi sosial mengatakan bahwa terdapat berbagai motif orang atau individu untuk mendaftarkan diri menjadi wajib pajak dan membayar pajak. Motif pertama adalah motif takut dihukum (perspektif *compliance*) bila tidak membayar pajak. Motif kedua adalah motif adanya dorongan rasa senang dan hormat kepada petugas negara (perspektif *identification*), terutama petugas pajak, apabila petugas pajak dapat menunjukkan sikap simpatik, jujur, dan adil. Motif ketiga adalah motif kesadaran bahwa pajak yang dibayarkan memang berguna untuk dirinya dan masyarakat luas (perspektif *internalization*).⁵³

4. Perspektif Sosiologi

Secara sosiologis, penyebab dari berbagai bentuk perilaku manusia merupakan bagian dari suatu struktur sistem sosial. Sikap individu banyak tergantung dari sikap masyarakat dan kesadaran individu dipengaruhi oleh persepsi masyarakat tentang pajak. Persepsi masyarakat tentang pajak, peraturannya, dan aplikasinya sangat mempengaruhi kepatuhan individu dan kerelaan untuk patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakan.

Analisis mengenai hubungan sosial menurut *cost* dan *reward* merupakan satu ciri khas teori pertukaran yang penting. Teori pertukaran terutama melihat perilaku nyata, bukan proses-proses subyektif. Dalam teori ini diasumsikan bahwa transaksi-transaksi pertukaran sosial (termasuk dalam hal membayar pajak) terjadi apabila kedua pihak dapat memperoleh keuntungan dari pertukaran tersebut.

Para pembayar pajak hidup dan bekerja dalam masyarakat, memiliki keluarga, teman-teman, dan rekan kerja yang dapat berperan sebagai sumber hukuman dan hadiah. Nilai-nilai yang dianut bersama dalam masyarakat ini disebut norma dan hukuman-hukuman dalam tataran sosial dikenal sebagai sanksi sosial. Kekuatan-kekuatan ini membentuk perilaku individu yang tidak kalah efektif dengan hukuman

⁵²Assifie, Bahasyim. 2004. *Analisis Kinerja Ditjen Pajak: Pendekatan Balanced Scorecards dengan System Dynamics* (Jakarta: Desertasi Pascasarjana FISIP UI).

⁵³Kelman, Herbert. 1966. "*Compliance, Identification, and Internalization: Three Process of Attitude Change*", *Problems in Social Psychology*, New York: McGrawhill.

dan hadiah yang diatur oleh negara. Dengan demikian dapat dibayangkan hasilnya jika kepatuhan membayar pajak dipengaruhi oleh nilai-nilai atau norma yang berkembang dalam masyarakat, misalnya lingkungan pembayar pajak yang memandang bahwa *tax avoidance* adalah suatu hal yang lumrah sebagai bagian optimasi pendapatan perusahaan.

Oleh karena itu, dalam melihat perilaku Kepatuhan Pajak, para ahli sosiologi memperhitungkan berbagai variabel, seperti sikap individu terhadap pemerintah, pandangan tentang penegakan hukum di bidang perpajakan, pandangan tentang keadilan sistem pajak, kontak dengan petugas pajak, dan karakteristik demografis dari individu bersangkutan.⁵⁴

3.4. Biaya Kepatuhan (*Cost of Compliance*)

Pada dasarnya, selain merupakan disinsentif bagi tingkat kepatuhan wajib pajak, tingginya tingkat *compliance cost* merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi tingginya tingkat *high cost economy* dalam suatu negara. Karena dianggap sangat penting, isu tentang *compliance cost* tersebut dibahas dalam kongres XLIII *International Fiscal Association* (IFA) tahun 1989 di Rio De Janeiro. Dalam kongres tersebut, Cedric Sandford, seorang guru besar emeritus dari Universitas of Bath, England, menyebutkan tiga macam biaya pajak (*cost of taxation*) yang terdiri dari *sacrifice of income*, *distortion cost*, dan *running cost*.⁵⁵ Menurut Sandford, *sacrifice of income* adalah pengorbanan wajib pajak yang menggunakan sebagian penghasilan atau uang dan hartanya untuk membayar pajak; *Distortion cost* adalah biaya yang timbul sebagai akibat perubahan-perubahan dalam proses produksi dan faktor produksi karena adanya pajak tersebut yang dapat menyebabkan perubahan pola perilaku ekonomi (sebagai contoh adalah pajak yang dapat menyebabkan disinsentif bagi individu dan badan usaha dalam berkonsumsi dan berproduksi); dan, *running cost* yang diartikan oleh Sandford sebagai biaya-biaya yang tidak akan ada jika sistem perpajakan tidak ada yang terdiri dari *administrative cost* (yakni, biaya-biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah sehubungan

⁵⁴ Assifie, Bahasyim, *Op. Cit.*

⁵⁵ Nurmantu, Safri, *Op Cit*

dengan penyelenggaraan sistem perpajakan nasional) dan *compliance cost* (yaitu, biaya-biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak dalam rangka melakukan pemenuhan kewajiban pajak).

Selanjutnya, Sandford membagi *compliance cost* dalam tiga jenis biaya, yakni *direct money cost*, *time cost*, dan *psychic atau psychological cost*. Menurut Sandford, *direct money cost* adalah biaya-biaya cash money (uang tunai) yang dikeluarkan wajib pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban pajak, seperti pembayaran kepada konsultan pajak dan biaya perjalanan ke bank untuk melakukan penyetoran pajak. *Time cost* adalah waktu yang terpakai oleh wajib pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban pajak, antara lain waktu yang digunakan untuk membaca formulir surat pemberitahuan pajak (SPT) dan buku petunjuknya, waktu yang digunakan untuk berkonsultasi dengan akuntan atau konsultan pajak dalam mengisi SPT, dan waktu yang digunakan untuk pergi dan pulang ke kantor pajak. *Psychic cost* adalah rasa stress dan berbagai rasa takut atau cemas karena melakukan *tax evasion*.

3.5. Kepatuhan pajak berdasarkan pendekatan perilaku wajib pajak

Penelitian yang dilakukan oleh Milliron⁵⁶ memberikan indikasi bahwa pendapat wajib pajak kemungkinan berbeda dengan pendapat pemerintah dalam hal ini aparat pajak. Pemerintah cenderung berpendapat bahwa dalam rangka memperhatikan unsur keadilan, maka kerumitan pengaturan undang-undang sampai tingkat tertentu tidak dapat diperhatikan. Hal ini terutama berkaitan dengan perbedaan kondisi setiap kelompok wajib pajak maupun sektor ekonomi. Sebaliknya, wajib pajak hanya beranggapan bahwa undang-undang pajak yang rumit justru menimbulkan ketidakadilan. Psikologis wajib pajak jelas berbeda dengan psikologis aparat pajak sehingga memunculkan persepsi dan tanggapan yang berbeda pula untuk setiap kebijakan perpajakan.

⁵⁶Milliron, C. Valerie. 1985. *An Analysis of the Relationship Between Tax Equity and Tax Complexity*, ATA Journal, hlm 19-34

Faktor-faktor yang berhubungan dengan perilaku wajib pajak menurut Betty dan Sally dapat dikategorikan menjadi delapan golongan yaitu :

1. inflasi dan pengangguran pada tahun-tahun terakhir ini yang memperburuk faktor-faktor ekonomi.
2. suatu keyakinan bahwa hukum tidak terjangkau baik dalam teori maupun praktek
3. suatu persepsi bahwa penghindaran pajak sudah diterima secara umum
4. ketidakpuasan terhadap prioritas pengeluaran yang dilakukan pemerintah dan tidak efisiennya administrasi pemerintahan
5. sanksi-sanksi dan persepsi bahwa sanksi akan dilaksanakan
6. kesempatan menghindar
7. kerumitan undang-undang
8. faktor-faktor demografi

Betty dan Sally telah melakukan penelitian yang didasarkan pada *prospect theory* dari Kahneman dan Tversky (1979)⁵⁷, yang mempelajari tingkat sensitivitas dari seseorang terhadap risiko ketahuan dan dihadapkan dengan besarnya sanksi.

Prospect theory merupakan alternatif dari *expected utility theory* dalam hal pengambilan keputusan dengan risiko. Teori ini berpegang pada kenyataan bahwa pengambilan keputusan mengandung risiko dengan mendasarkan pada fungsi *value* masing-masing individunya yang terkadang dalam menyeleksi alternatif tidak konsisten dengan tujuan memaksimalkan manfaat dari pilihan. *Value function* berbeda dengan *expected utility* dalam dua kemungkinan. Pertama, penilaian (*value*) diterapkan pada potensi kerugian dan keuntungan. Kedua, timbangan keputusan yang mencerminkan persepsi individu terhadap probabilitas, menggantikan probabilitas yang sebenarnya. Dalam *prospect theory*, fungsi *value* umumnya *concave* (cekung) untuk keuntungan dan *convex* (cembung) untuk kerugian. Ini menggambarkan bahwa dalam situasi adanya potensi keuntungan, individu cenderung untuk tidak mengambil risiko (*risk averse*), sedangkan dalam situasi rugi, individu lebih cenderung mengambil risiko.

Aspek yang dikemukakan oleh teori prospek ini relevan untuk pengambilan keputusan dalam penghindaran pajak (*illegal*) karena wajib pajak dihadapkan antara

⁵⁷Jackson, Beety R dan Sally M. Jones. 1985. *Salience of Tax Evasion Penalties Versus Detection Risk*, ATA Journal, hlm 8

pilihan membayar hutang pajak dalam jumlah tertentu atau menyelundupkan pajak dengan probabilita pembayaran yang lebih besar apabila kegiatan *illegal* tersebut diketahui oleh aparat pajak. Implikasi untuk persoalan penghindaran pajak yaitu memperhitungkan risiko kemungkinan ditemukan oleh fiskus dijabarkan dalam bentuk persamaan sebagai berikut :

$$P(d) = [P (d/a)] [P (a)]$$

Dimana :

P (d) = probabilita bahwa penghindaran pajak dapat dideteksi

P (a) = probabilita bahwa laporan SPT akan diseleksi untuk diaudit

Dinyatakan oleh Betty dan Sally, bahwa P (a) untuk wajib pajak pada awal tahun 1990 di Amerika mencapai 2 %. Persentase ini lebih rendah daripada risiko pemeriksaan yang dihadapi oleh kategori wajib pajak tertentu, seperti yang menerima fasilitas pajak dan lainnya. Selanjutnya, probabilita ditemukannya penyelundupan (p) tidaklah sama, karena tergantung pada bentuk penghindaran (penyelundupan) yang dilakukan.

Penelitian Betty dan Sally menyimpulkan bahwa P (d) akan lebih besar untuk perkiraan atau masalah yang berhubungan dengan pelaporan dan kelebihan potongan pihak ketiga daripada P (d) pendapatan secara tunai. P (d) untuk penghindaran pajak atas pajak penghasilan yang tidak berkaitan dengan pelaporan pihak ketiga sangat rendah dan yang justru terjadi pada sebagian besar wajib pajak. Apabila probabilita terdeteksi diperkirakan sangat rendah oleh seseorang yang mempunyai kesempatan untuk menghindarkan pajak, probabilita dalam risiko diperiksa tidak akan sebesar probabilita dalam sanksi (denda) jika keduanya mempunyai nilai harapan yang sama. Disini berarti bahwa dengan P (d) yang rendah dan nilai harapan sama, maka pilihan cenderung pada kemungkinan denda yang kecil. Dari uraian Betty dan Sally, dapat dimengerti bahwa masalah sanksi yaitu dalam hal besarnya dan arah penerapannya relatif bagi wajib pajak dalam mempertimbangkan penyelundupan pajak. Kecenderungan wajib pajak untuk melakukan penghindaran dan penyelundupan pajak akan terus terjadi selama *benefit* yang diperoleh dari kegiatan menghindari atau menyelundupkan pajak masih lebih besar daripada *cost* yang harus dikeluarkannya.

4. Teori Biaya Transaksi

Berdasarkan teori biaya transaksi yang dikembangkan oleh Ronald Coase dalam bukunya *The nature of the Firm* (1937) serta *The Problem of social cost* (1960), dalam aktivitas ekonomi terdapat dua (2) jenis biaya yang dapat diidentifikasi yaitu :

1. Biaya-biaya yang terkait dengan produksi dan distribusi fisik,
2. Biaya-biaya yang diperlukan untuk pertukaran (transaksi).

Secara konseptual, ini berarti bahwa biaya total tidak hanya ditentukan oleh penjumlahan biaya produksi (yang ditentukan teknologi dan input yang digunakan), melainkan juga biaya yang diperlukan untuk bertransaksi yang ditentukan oleh pengaturan dari institusional yang ada.⁵⁸

Williamson (1985) sependapat dengan Coase (1937), bahwa salah satu alasan keberadaan perusahaan adalah untuk mengurangi biaya-biaya transaksi.⁵⁹ Dalam penelitiannya, Williamson mengembangkan analisis biaya-biaya pengontrakan dalam hubungan bisnis. Hal ini sangat diperlukan sebab perusahaan sebagai pengambil keputusan dominan dalam perekonomian dibatasi oleh suatu konstelasi kontrak. Kontrak di sini adalah entitas organisasional yang mempunyai otoritas untuk membuat keputusan bisnis serta mengatur hubungan perusahaan dengan pemasok, pegawai, pelanggan, kreditor dan pemegang saham. Kelembagaan mutlak menentukan khuluk dan besaran biaya-biaya transaksi. Menurut Williamson, biaya transaksi adalah biaya memanfaatkan pasar (*market transaction cost*) dan biaya menggunakan hak untuk memberi perintah dalam perusahaan (*managerial transaction cost*) yang timbul karena adanya biaya transfer, memperoleh dan mempertahankan hak kepemilikan. Selanjutnya, penatalaksanaan dalam *bargaining transaction* dimediasikan oleh harga dan transaksi serta konversi dari *bargaining transaction* ke *managerial transaction* (yang dimediasikan oleh komando).

Korchner & Picot (1987) menjelaskan komponen-komponen umum biaya transaksi mencakup :

1. Biaya untuk mencari informasi

⁵⁸ Deliarnov. 2006. *Ekonomi Politik*, Penerbit Erlangga, hlm 120-121

⁵⁹ Williamson, Oliver. 1975. *Market and Hierarchies*. New York : Free Press

_____. 1985. *The Economic Institution of Capitalism*. New York : Free Press

2. Biaya pembuatan kontrak (negosiasi dan formulasi kontrak)
3. Biaya monitoring (pengecekan kualitas, kuantitas, harga, ketepatan waktu pengiriman, keamanan)
4. Biaya adaptasi (selama pelaksanaan kesepakatan)

Tingkat dari masing-masing komponen biaya transaksi dapat berubah dan berbeda menurut aktor yang terlibat.⁶⁰

Bagi Milgrom & Roberts⁶¹, biaya transaksi mencakup semua kerugian yang ditimbulkan oleh keputusan-keputusan, rencana-rencana, pengaturan-pengaturan, atau persetujuan-persetujuan yang tidak efisien ; respon terhadap perubahan kondisi yang tidak efisien; dan penegakan persetujuan-persetujuan yang tidak sempurna. Secara konseptual dapat dijelaskan, biaya transaksi mencakup semua yang berdampak terhadap kinerja relative dari berbagai cara mengorganisasi sumber daya dan aktivitas produksi.

Kelembagaan menentukan transaksi, sekaligus mengatur kelompok atau agen ekonomi untuk mewujudkan kontrol kolektif terhadap transaksi. Kelembagaan (dan aransemen kelembagaan) yang efisien dapat menurunkan biaya transaksi yang signifikan. Hal ini hanya bisa dicapai dengan menciptakan aturan main yang disepakati bersama oleh pelaku-pelaku ekonomi dalam dunia bisnis. Apabila peraturan institusional yang ada tidak mampu mengelola pola interaksi semua aktor ekonomi dengan baik, biaya-biaya transaksi dipastikan menjadi lebih tinggi.

5. Teori Rational Choice

5.1. Bentuk-Bentuk Rasionalitas

Karakteristik utama dari berbagai bentuk rasionalitas adalah bahwa semuanya melakukan pemilihan secara bernalar tentang perlunya mengambil arah tindakan tertentu untuk memecahkan masalah kebijakan.

⁶⁰ Deliarnov, op cit

⁶¹ Ibid

Bentuk-bentuk rasionalitas menurut Paul Diesing⁶², adalah sebagai berikut :

1. Rasionalitas teknis

Rasionalitas teknis merupakan karakteristik pilihan yang bernalar yang meliputi perbandingan berbagai alternatif atas dasar kemampuan masing-masing memecahkan masalah secara efektif.

2. Rasionalitas ekonomis

Rasionalitas ekonomis merupakan karakteristik pilihan yang bernalar yang membandingkan berbagai alternatif atas dasar kemampuan untuk menemukan pemecahan masalah yang efisien.

3. Rasionalitas legal

Rasionalitas legal merupakan karakteristik pilihan yang bernalar yang meliputi perbandingan alternatif menurut kesesuaian hukumnya terhadap peraturan-peraturan dan kasus-kasus penyelesaian sebelumnya.

4. Rasionalitas sosial

Rasionalitas sosial merupakan karakteristik pilihan yang bernalar menyangkut perbandingan alternatif menurut kemampuannya dalam mempertahankan atau meningkatkan institusi-institusi sosial yang bernilai.

5. Rasionalitas substantif

Rasionalitas substantif merupakan karakteristik pilihan yang bernalar menyangkut perbandingan berbagai bentuk rasionalitas -teknis, ekonomis, legal, sosial- dengan maksud agar dapat dibuat pilihan yang paling layak di bawah kondisi yang ada.

5.2. Teori Rasionalitas Terbatas (*Bounded Rationality*)

Herbert A. Simon telah mengembangkan suatu teori rasionalitas yang lebih menyentuh aspek humanisme yaitu teori rasionalitas terbatas (*bounded rationality*).⁶³ Simon berpendapat bahwa tidak mungkin perilaku individu secara sendiri mencapai suatu tingkat rasionalitas yang tinggi. Jumlah alternatif yang harus dicari sedemikian banyaknya, informasi yang dibutuhkan untuk mengevaluasi alternatif-alternatif itu sedemikian besarnya sehingga sekedar mendekati rasionalitas yang obyektif pun sulit untuk dicapai.

⁶² Diesing, Paul, 1962, *Reason and Society*, Urbana, IL : University of Illinois Press

⁶³ Simon, Herbert A., 1945, *Administrative Behaviour*, New York : Macmillan

Formulasi yang menegaskan teori rasionalitas terbatas akan nampak ketika pengambil keputusan berusaha mengkombinasikan antara kepuasan (*satisfactory*) dan kecukupan (*suffice*) sehingga menghasilkan suatu pilihan yang dianggap paling memuaskan. Disini pengambil keputusan tidak perlu memperhatikan seluruh alternatif yang terlalu banyak, namun cukup memperhatikan alternatif yang terbukti akan menghasilkan suatu kenaikan manfaat yang dapat diterima. Perilaku memuaskan dapat sepenuhnya rasional, jika yang kita maksud dengan rasional disini adalah proses memperkerjakan akal dalam membuat pilihan-pilihan yang memperhitungkan biaya pencarian informasi. Pada perkembangannya teori rasionalitas terbatas banyak dipergunakan dalam berbagai penelitian dengan bidang ilmu yang berbeda-beda.

Salah satu peneliti yang menggunakan asumsi rasionalitas terbatas dalam penelitiannya adalah Williamson. Penelitian yang dilakukan Williamson menjelaskan tentang biaya transaksi dengan menggunakan asumsi rasionalitas terbatas sebagai salah satu elemen utamanya. Williamson menggunakan dua asumsi yang sering digunakan ekonom, yaitu (1) rasionalitas terbatas (*bounded rationality*) dan (2) kesempatan (*opportunity*). Asumsi pertama mengasumsikan terbatasnya kemampuan individu-individu untuk menjadi rasional seratus persen dalam menghadapi biaya-biaya informasi yang *non-trivial* (penting) sifatnya, sementara asumsi kedua merujuk pada perilaku pemenuhan keinginan diri sendiri dengan cara-cara yang cerdas.

Penelitian Williamson menyimpulkan bahwa apabila setiap orang dalam masyarakat memiliki rasionalitas seratus persen, berperilaku jujur dan tidak oportunistik serta memiliki informasi yang sempurna, maka pertukaran melalui mekanisme pasar adalah metode yang paling efisien. Kenyatannya, dalam dunia nyata, tidak semua orang (bahkan mungkin tidak ada seorangpun) rasional seratus persen, lebih banyak orang yang curang dan oportunistik daripada orang yang jujur serta informasi yang dimiliki oleh aktor-aktor ekonomi masih jauh dari sempurna. Informasi yang tidak sempurna dan asimetris dapat mengarahkan pengambil keputusan yang berjiwa oportunistik dan curang pada sikap *adverse selection* dan *moral hazards*. Sikap oportunistik dan curang akan mendorong keberadaan rasionalitas dalam memilih alternatif terbaik dari berbagai pilihan yang ditawarkan.

5.3. Teori Pilihan Rasional

Kerangka analisis ekonomi politik baru terutama didasarkan pada aktor individu yang memperjuangkan kepentingan pribadi, tepatnya individu-individu diasumsikan sebagai *'goal seeking and choosing creatures'* yang beroperasi di lingkungan yang berbeda-beda. Aktor individu diasumsikan mempunyai sifat-sifat khusus yang spesifik, termasuk di dalamnya seperangkat selera atau perangkian preferensi dan kemampuan mengambil keputusan secara rasional atau kemampuan memilih alternative terbaik yang paling efisien dari berbagai pilihan yang ada. Dalam hal aplikasi, ekonomi politik baru dapat diaplikasikan bukan hanya dalam berbagai keputusan ekonomi, namun juga diaplikasikan untuk berbagai fenomena social politik lainnya termasuk sikap wajib pajak dan sikap pemerintah dalam proses pengambilan keputusan bagi kebijakan publik. Paradigma pilihan rasional (*rational choice*) pertama kali dikemukakan oleh Kenneth Arrow (1951) dalam bukunya *Social Choice and Individual Values*.⁶⁴

Kaum klasik sudah mengembangkan asumsi manusia rasional yang selalu berusaha memilih alternatif terbaik dari berbagai pilihan yang tersedia. Kemudian, pakar Neoklasik mengembangkan lebih jauh konsep rasionalitas tersebut ke proses-proses dan institusi-institusi politik. Konsep-konsep rasionalitas berkaitan erat dengan kesukaan atau preferensi (*preference*), kepercayaan (*beliefs*), peluang (*opportunities*), dan tindakan (*action*).

Menurut William H. Riker⁶⁵ dalam *Political Science and rational Choice* (1994), model pilihan rasional terdiri dari elemen – elemen :

1. Para aktor dapat merangking tujuan-tujuan, nilai-nilai, selera dan strategi-strategi mereka
2. Para aktor dapat memilih alternatif terbaik yang bisa memaksimumkan kepuasan mereka.

Berdasarkan elemen-elemen tersebut diatas, komponen pilihan rasional dapat ditentukan sebagai berikut :

1. perangkian, dalam melakukan perangkian, perangkian alternatif diasumsikan tertentu dan tetap jumlahnya, sedangkan hal-hal yang dapat

⁶⁴ Arrow, Kenneth. 1951. *Social Choice and Individual Values*. New Haven, Conn : Yale University Press.

⁶⁵ Riker, William H., 1980. *Implications from the Disequilibrium of Majority Rule for the Study of Institutions* Americans Politicals Science Review, no 74 ; 732-47

diabaikan atau dipercaya tidak relevan dikategorikan sebagai pilihan-pilihan yang tidak mungkin;

2. kepercayaan (*beliefs*), Elster⁶⁶ mengungkapkan : ‘ *in order to know what to do, we first have to know what to believe with respect to the relevant factual matters. Hence a theory of rational choice must be supplemented by a theory of rational beliefs*’. Tekanan pada kepercayaan menunjukkan bahwa individu-individu tidak bertindak semata – mata berdasar kebiasaan dan emosi, tetapi juga atas dasar kepercayaan tentang struktur sebab akibat dunia nyata;
3. kesempatan (*opportunity*), yang terkait dengan sumber daya dan kendala. Tiap orang punya banyak keinginan, tetapi tidak semua keinginan bisa dicapai karena sumber daya dan kemampuan untuk memperoleh yang diinginkan terbatas adanya. Pada suatu waktu, kita hanya akan memperoleh hasil tertentu sesuai keterbatasan logika, fisik, dan ekonomi yang ada ;
4. tindakan itu sendiri, yaitu pilihan oleh agen-agen yang diamati. Tujuan teori pilihan rasional adalah untuk menjelaskan pilihan-pilihan yang dilakukan oleh agen-agen, di mana preferensi-preferensi dan kepercayaan-kepercayaan yang diasumsikan tidak ditentukan dari dalam melainkan dari luar dan bersifat tetap, sedangkan pilihan-pilihan adalah hasil respons terhadap perubahan-perubahan dalam insentif dan biaya-biaya.

Elster ⁶⁷ mengemukakan : *the essence of rational choice explanation embodies a conception of how preferences, beliefs, resources and actions stand in relation to one another*. Hubungan ini dapat dipecah atas dua bagian yaitu :

1. Terdapat sebuah kriteria yang konsisten yang dapat diaplikasikan terhadap struktur preferensi-preferensi dan kepercayaan-kepercayaan
2. Terdapat serangkaian persyaratan yang mengikat.

Dapat dikatakan bahwa suatu aksi disebut rasional jika dapat memperlihatkan keterkaitan dengan preferensi-preferensi, kepercayaan-kepercayaan, dan sumber-sumber daya. Sebuah tindakan dikatakan rasional jika (1) dapat dibuktikan (secara *ex-ante* daripada *ex-post*) sebagai tindakan terbaik yang mungkin dilakukan untuk memenuhi preferensi-preferensi agen sesuai kepercayaan-kepercayaan, (2) bahwa

⁶⁶ Deliarnov, *op cit*

⁶⁷ *Ibid*

kepercayaan-kepercayaan tersebut rasional sesuai bukti-bukti yang ada, dan (3) jalan atau proses dan kualitas dari bukti-bukti yang tersedia dapat dijustifikasi sesuai rasio biaya dan keuntungan.⁶⁸

Kaum klasik menegaskan bahwa manusia rasional adalah yang selalu berusaha memilih alternative terbaik dari berbagai pilihan yang tersedia, sesuai kendala dan keterbatasan yang dimiliki. Menurut Jurgen Habermas dalam *The Theory of Communicative Action*⁶⁹, tindakan rasional adalah tindakan yang disengaja untuk mencapai hasil maksimal dengan menciptakan kondisi yang kondusif dan institusi-institusi yang mendukung sehingga dapat dilakukan tindakan dengan tingkat kesalahan minimal.

Meskipun terdapat beberapa kritik terhadap teori rasionalitas, William H. Riker (1994) menawarkan suatu jalan keluar yaitu dengan mengasumsikan bahwa perangkat pilihan sudah berisikan semua alternatif yang mungkin relevan. Dengan berlandaskan asumsi tersebut, maka semua pilihan yang ada aktor bisa memilih sebuah alternatif yang dianggap terbaik.

Dalam hal ini bisa saja aktor keliru dalam menafsirkan alternatif-alternatif yang ada, atau salah dalam memilih alternatif yang tidak sesuai dengan tujuan utama mereka, atau aktor tidak memilih alternatif yang terbaik karena kurangnya informasi. Untuk menghilangkan keragu-raguan dalam menentukan pilihan, Riker membedakan *procedural rationality* atau *revealed preference* (di mana tidak ada tujuan ataupun hasil yang sudah dispesifikasikan sebelumnya) dengan *substantive rationality* atau *posited rationality* (dimana tujuan-tujuan tertentu sudah ditentukan sebelumnya).

Dengan adanya pembedaan *procedural rationality* dari *substantive rationality* tersebut, maka model pilihan rasional bisa menggeneralisasi pilihan-pilihan yang persis sama dengan peristiwa-peristiwa pengambilan harga dalam pasar ekonomi dan yang lebih penting lagi, mampu menggeneralisasi tujuan dari para aktor.

⁶⁸ *Ibid*

⁶⁹ Habermas, Jurgen. 1981. *The Theory of Communicative Action*, published in 2 volumes, first *Reason and the Rationalization of Society* (Handlungsrationalität und gesellschaftliche Rationalisierung) and the second *Lifeworld and System: A Critique of Functionalist Reason* (Zur Kritik der funktionalistischen Vernunft).

Pada tahun 1989, Coleman mendirikan jurnal *Rationality and Society*⁷⁰ yang bertujuan menyebarkan pemikiran yang berasal dari perspektif pilihan rasional. Jurnal tersebut bersifat interdisipliner karena teori pilihan rasional adalah satu-satunya teori yang mungkin menghasilkan integrasi berbagai paradigma kehidupan sosial. Coleman menginginkan karya penelitian dilakukan bertolak dari perspektif pilihan rasional yang mempunyai kaitan praktis dengan kehidupan social yang sedang berubah. Fenomena makro harus dapat dijelaskan oleh faktor internalnya sendiri, khususnya faktor individual. Fenomena ini juga menjelaskan bahwa data biasanya dikumpulkan di tingkat individual dan kemudian disusun untuk menghasilkan data di tingkat sistem sosial.

Gagasan mendasar dari teori pilihan rasional Coleman adalah tindakan perseorangan mengarah kepada sesuatu tujuan dan tujuan itu (dan juga tindakan) ditentukan oleh nilai atau pilihan (preferensi).⁷¹ Terdapat dua unsur utama dalam teori Coleman yaitu aktor dan sumber daya. Konsep yang lebih tepat secara teoritis mengenai aktor rasional adalah aktor yang dapat memilih tindakan untuk memaksimalkan kegunaan atau yang memuaskan keinginan dan kebutuhan mereka. Sumber daya adalah sesuatu yang menarik perhatian dan yang dapat dikontrol oleh aktor. Coleman menjelaskan interaksi antara aktor dan sumber daya secara rinci menuju ke tingkat sistem sosial :

Basis minimal untuk sistem sosial tindakan adalah dua orang aktor, masing-masing mengendalikan sumber daya yang menarik perhatian pihak yang lain. Perhatian satu orang terhadap sumber daya yang dikendalikan orang lain itulah yang menyebabkan keduanya terlibat dalam tindakan saling membutuhkan..... terlibat dalam sistem tindakan... Selaku aktor yang mempunyai tujuan, masing-masing bertujuan untuk memaksimalkan perwujudan kepentingan yang memberikan ciri saling tergantung atau ciri sistemik terhadap tindakan mereka.⁷²

Coleman mengakui bahwa dalam kehidupan nyata orang tak selalu berperilaku rasional, namun hal tersebut tak mempengaruhi teori yang telah dikemukakannya. Coleman lebih melihat pilihan rasional sebagai perilaku kolektif, berdasarkan norma yang berlaku dan terdapat aktor korporat didalamnya. Meskipun teori Coleman menuai

⁷⁰ Coleman, James, 1989, *Rationality and Society*, pages 5-9

⁷¹ _____, 1990, *Foundations of Social Theory*. Cambridge : Belknap Press Of Harvard University Press.

⁷² Coleman, James, op cit.

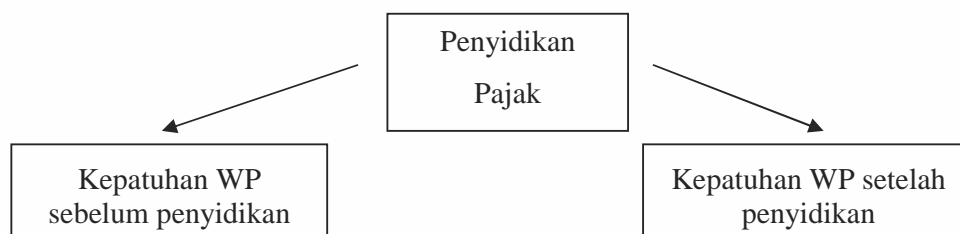
banyak kritik, namun teori pilihan rasional diyakini akan mampu menganalisis dan menerangkan masalah tingkat mikro dan makro maupun peran yang dimainkan oleh faktor tingkat mikro dalam pembentukan fenomena tingkat makro.

B. Model Analisis

Model analisis adalah visualisasi kerangka teoritik penelitian.⁷³ Bila di dalam kerangka teoritik peneliti menjelaskan variabel-variabel maka di dalam model analisis penjelasan ini akan digambarkan secara visual. Meskipun kenyataannya, tidak semua penelitian mempunyai model analisis sebab tidak semua penelitian yang mengandung variabel-variabel dapat divisualisasikan.⁷⁴

Elemen pembentuk variabel yang tercakup dalam penelitian ini meliputi penyidikan pajak dan *deterrent effect* yang ditimbulkannya (rasionalitas wajib pajak lainnya dalam menentukan pilihan antara menghindari kewajiban perpajakan dengan risiko dilakukan pemeriksaan (bahkan penyidikan) atau meningkatkan kepatuhan perpajakannya). Hanya terdapat 1 (satu) variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kepatuhan wajib pajak yang diukur menggunakan tahun pajak yang berbeda antara sebelum dan setelah adanya suatu kejadian yaitu penyidikan pajak. Variabel penelitian dalam hal ini diukur dengan menggunakan perbandingan jumlah pembayaran PPh pasal 25 sebelum penyidikan pajak dan pembayaran PPh pasal 25 setelah penyidikan pajak Asian Agri. Penelitian ini akan menguji signifikansi perbedaan jumlah pembayaran PPh pasal 25 yang dilakukan oleh wajib pajak sektor industri dan perkebunan kelapa sawit antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group.

Berdasarkan preposisi penelitian ini, penyidikan pajak dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak yang bergerak di sektor industri sejenis. Model analisis dalam penelitian ini dapat digambarkan dalam bentuk bagan sebagai berikut :



⁷³ Irawan, Prasetya. 2006. *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*, Jakarta.

⁷⁴ Ibid

C. Hipotesis Statistik

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian. Dikatakan sementara karena, jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori dan belum fakta.⁷⁵ Pada hakikatnya setiap penelitian kuantitatif dalam ilmu-ilmu sosial menerapkan filosofi yang disebut *deducto hypothetico verifikatif* artinya, masalah penelitian dipecahkan dengan bantuan cara berpikir deduktif melalui pengajuan hipotesis yang dideduksi dari teori-teori yang bersifat universal dan umum, sehingga kesimpulan dalam bentuk hipotesis inilah yang akan diverifikasi secara empiris melalui cara berpikir induktif dengan bantuan statistika inferensial.⁷⁶

Dari uraian diatas dijelaskan bahwa hipotesis akan diajukan peneliti setelah membaca teori-teori yang relevan merupakan jawaban sementara terhadap masalah yang diajukan. Oleh karena itu, penggunaan kata tanya dalam perumusan masalah perlu diperhatikan dengan mempertimbangkan jawaban yang logis dalam hipotesis. Dalam metode kuantitatif, peneliti mencoba berpikir secara mekanis dan dalam menggambarkan fenomena penelitian dengan menggunakan pola pikir deduksi dan rasional. Implikasi pertanyaan dalam metode penelitian kuantitatif tersebut adalah pertanyaan 'whether' (misal: apakah penyidikan memiliki *deterrence effect* yang bermakna?) dan 'how much' (misal: seberapa besar pengaruh penyidikan terhadap kepatuhan wajib pajak ?)⁷⁷

Hipotesis yang akan digunakan dalam Penelitian ini adalah hipotesis komparatif yang merupakan dugaan terhadap perbandingan sampel berpasangan sebelum dan setelah perlakuan⁷⁸.

Hipotesis yang sesuai dengan judul penelitian adalah komparasi berpasangan dengan data rasio dimana :

- $H_0 : a = 0$ atau perolehan PPh pasal 25 sektor perkebunan kelapa sawit tidak ada perbedaan antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group

⁷⁵ Ibid, hal 7

⁷⁶ Putrawan, Made, April 22, 2007, *Hakikat Hipotesis dalam penelitian kuantitatif*

⁷⁷ Battista, R.N., M.J. Hodge, & P. Vineis. 1995. *Medicine, practice and guidelines: The uneasy juncture of science and art*. J. Clin. Epidemiol. Pages 875-80.

⁷⁸ Sugiyono. 2001. *Statistik non Parametris untuk Penelitian*. CV Alfabeta Bandung hal 7

Hi : $a \neq 0$ atau perolehan PPh pasal 25 sektor perkebunan kelapa sawit ada perbedaan antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group

- Ho : $b = 0$ atau perolehan PPh pasal 25 sektor industri minyak kasar kelapa sawit tidak ada perbedaan antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group

Hi : $b \neq 0$ atau perolehan PPh pasal 25 sektor industri minyak kasar kelapa sawit ada perbedaan antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group

- Ho : $c = 0$ atau perolehan PPh pasal 25 sektor perkebunan kelapa sawit dan industri minyak kasar kelapa sawit tidak ada perbedaan antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group

Hi : $c \neq 0$ atau perolehan PPh pasal 25 sektor perkebunan kelapa sawit dan industri minyak kasar kelapa sawit ada perbedaan antara sebelum dan setelah penyidikan pajak atas Asian Agri Group

Data yang dibandingkan adalah data tahun pajak 2005 dibandingkan dengan 2006 serta data tahun pajak 2006 dibandingkan dengan 2007. Adanya kenaikan / penurunan pembayaran angsuran masa PPh pasal 25 dibandingkan sebelum dan setelah dilakukannya penyidikan pajak.

D. Operasionalisasi Konsep

Pada prinsipnya penelitian ini menguji hipotesis komparatif 2 sampel yang berpasangan dengan menggunakan satu sampel yang sama dan diberi perlakuan yang berbeda. Rasionalitas wajib pajak dalam menentukan pilihan dicerminkan melalui ada atau tidaknya peningkatan kepatuhan perpajakan. Kepatuhan perpajakan diukur dengan indikator pembayaran PPh pasal 25. Penyidikan pajak merupakan sarana untuk menciptakan *deterrent effect*, indikator pengaruh penyidikan pajak terhadap kepatuhan perpajakan ditentukan oleh signifikansi perbedaan kepatuhan wajib pajak antara sebelum dan setelah penyidikan pajak. Operasionalisasi konsep penelitian dapat digambarkan sebagai berikut :

Variabel	Indikator
Kepatuhan wajib pajak kelapa sawit	Pembayaran PPh Pasal 25

E. Metode penelitian

1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif artinya, data-data yang diambil merupakan data kuantitatif yang dinyatakan dalam bentuk angka. Penggunaan data kuantitatif berorientasi pada logika *positivisme* yang dipelopori oleh August Comte (abad ke-19). Pandangan *positivisme*-ilmiah meyakini bahwa segala sesuatu dikatakan ilmiah bila dapat diukur dan diamati secara obyektif yang mengarah kepada kepastian dan kecermatan⁷⁹. Karena itu, paradigma ilmiah-*positivisme* melahirkan berbagai bentuk percobaan, perlakuan, pengukuran dan uji-uji statistik. Suatu fenomena tidak terjadi secara kebetulan namun disebabkan adanya sebab-akibat (Loiselle & McGrath, 2004).⁸⁰

Definisi penelitian kuantitatif menurut beberapa pendapat ahli metodologi penelitian adalah sebagai berikut :

1. Penelitian kuantitatif adalah penelitian yang melibatkan perhitungan atau angka atau kuantitas.⁸¹
2. Penelitian kuantitatif berdasarkan explanasi variabelnya dibagi menjadi tiga jenis. Pertama, penelitian deskriptif berfungsi untuk menggambarkan keadaan suatu variabel. Kedua, penelitian komparatif berfungsi untuk membandingkan dua kelompok atau lebih keadaan suatu variabel. Ketiga, penelitian asosiatif berfungsi untuk mempelajari hubungan antara variabel satu dengan variabel lainnya.⁸²
3. Penelitian kuantitatif adalah penelitian yang melibatkan pengukuran pada tingkat tertentu dengan ciri tertentu pula.⁸³
4. Metode penelitian kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang didasarkan pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi dan sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan.⁸⁴

⁷⁹Sunarto, Kamanto. 1993. *Pengantar Sosiologi*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, hlm 3.

⁸⁰ Loiselle, C.G. & McGrath, J.P. 2004. *Canadian Essentials of Nursing Research*. Philadelphia: Lippincott Williams & Wilkins.

⁸¹ Moleong, Lexy. J. 1989. *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya

⁸² Habermas, Jurgen, *Pengantar penelitian*, UKM Penelitian.

_____*Metode, Teori, Teknik Penelitian Kebudayaan*, Suwadi Endraswara.

⁸⁴ Sugiyono. 2001. *Metode Penelitian Kuantitatif/positivistik*.

Penelitian kuantitatif, menurut Moleong⁸⁵(1989), juga dapat dan seringkali tertarik untuk melihat hubungan sebab akibat. Hanya saja, dalam penelitian kuantitatif peneliti berusaha mengetahui sebab-akibat dalam latar yang bersifat laboratorium-ilmiah, sehingga pengaruh X terhadap Y diusahakan terjadi. Hal ini mengakibatkan jenis penelitian ini harus berangkat dari teori yang diterjemahkan ke dalam proposisi (pernyataan yang dapat diuji kebenarannya), kemudian diturunkan menjadi hipotesis yang dilakukan pengujian berdasarkan data yang berhasil dikumpulkan. Karena itu, peneliti kuantitatif berpendirian reduksionis, yakni hanya mencari fokus kecil di antara berbagai fenomena sosial yang sesuai dengan teori yang hendak dibuktikannya.

2. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian terapan. Penelitian terapan dilakukan dengan tujuan untuk menerapkan, menguji, dan mengevaluasi kemampuan suatu teori yang diterapkan dalam memecahkan masalah-masalah praktis. Penelitian ini akan menjelaskan tentang efek jera (*deterrent effect*) penyidikan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak sektor usaha sejenis dengan wajib pajak yang telah / sedang disidik. Kepatuhan pajak dalam penelitian ini dicerminkan melalui kepatuhan wajib pajak dalam melakukan pembayaran PPh pasal 25. Besarnya angsuran yang dibayarkan dan dilaporkan wajib pajak setiap bulan mencerminkan adanya itikad baik wajib pajak untuk patuh. Ketepatan waktu pelaporan tidak diuji secara mendalam.

Tipe data yang dikumpulkan berupa skala rasio. Skala rasio merupakan data yang jaraknya sama dan mempunyai nilai nol mutlak.⁸⁶ Sebagai contoh, data tentang jumlah penerimaan pajak, jumlah wajib pajak dan jumlah pembayaran angsuran masa PPh pasal 25 dinyatakan dalam satuan mutlak yaitu Rp 0,- apabila tidak terdapat jumlah yang dimaksud dalam pengambilan data maupun analisis data. Data rasio juga dapat dioperasikan secara aljabar (perkalian, pembagian, penjumlahan, pengurangan dan sebagainya).

⁸⁵Moleong, Lexy J. op cit

⁸⁶ Sugiyono, op cit

3. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data menggunakan data sekunder tentang kepatuhan perpajakan dalam pemenuhan kewajiban PPh pasal 25 yang dilakukan oleh wajib pajak yang memiliki KLU 01134 dan KLU 15141. Data diambil dari secara nasional dan disajikan per kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Sumber data penelitian berasal dari Direktorat Teknologi Informasi Perpajakan (TIP) Direktorat Jenderal Pajak.

4. Populasi dan Sampel

Populasi penelitian diambil berdasarkan data wajib pajak secara nasional yang diklasifikasikan menurut kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Jumlah seluruh kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak sebanyak 31 kantor wilayah, namun hanya 23 kantor wilayah yang memiliki wajib pajak dengan dua KLU tersebut diatas.

Penelitian ini menggunakan seluruh populasi sebagai sampel penelitian. Data yang akan dianalisis mencakup dua klasifikasi lapangan usaha yang merupakan sektor usaha dominan dalam kelompok usaha Asian Agri yaitu 01134 (perkebunan kelapa sawit) dan 15141 (industri minyak kasar nabati dan hewani). Kriteria pengambilan sampel berdasarkan klasifikasi jenis usaha yang sama dengan jenis usaha yang dilakukan oleh Asian Agri Group.

5. Uji Validitas dan Reliabilitas

Dalam uji analisis Willcoxon, pengujian validitas dan reliabilitas menggunakan indikator sesuai dengan uji rumus z, dengan taraf kesalahan 0,05 (atau 0,025 pada dua sisi positif dan negatif) sehingga harga z tabel = 1,96 (nilai negatif diabaikan). Dengan tingkat keyakinan 95 %, hasil uji Wilcoxon mampu memberikan menjelaskan ada atau tidaknya perbedaan antara objek sebelum perlakuan dengan objek setelah perlakuan.

6. Teknik Analisis Data

Data yang akan dianalisis dalam penelitian ini adalah data bertipe rasio yang tidak berdistribusi normal. Meskipun tipe data berupa skala rasio, namun mengingat jumlah sample yang kurang dari 30 dan atau tidak berdistribusi normal, maka tehnik analisis yang digunakan dalam penelitian adalah uji Wilcoxon.

Uji *Wilcoxon* merupakan tes yang paling berguna bagi para ilmuwan sosial. Teknik ini merupakan penyempurnaan dari uji tanda (*sign test*) yang memperhitungkan selisih nilai angka antara positif dan negative. Sebagaimana dalam uji tanda, uji *Wilcoxon* digunakan untuk menguji signifikansi hipotesis komparatif dua sampel yang berkorelasi. Menurut Santoso, uji *Wilcoxon* adalah alternatif untuk uji t data berpasangan (*t-paired*), di mana pada uji *Wilcoxon* data harus dilakukan pengurutan (rangking) kemudian baru diproses.⁸⁷

Dasar pengambilan keputusan dalam uji *Wilcoxon* dapat menggunakan uji z serta melihat angka probabilitas dengan ketentuan sebagai berikut :

1. Membandingkan angka z hitung dan z tabel, dengan ketentuan :

Jika z hitung < z tabel, maka H_0 diterima.

Jika z hitung > z tabel, maka H_0 ditolak.

Dengan rumus $z = \frac{T - [1/4 N (N+1)]}{\sqrt{1/24 (N) (N+1) (2N + 1)}}$

$$\sqrt{1/24 (N) (N+1) (2N + 1)}$$

Dimana :

T = selisih terkecil antara sebelum dan setelah penyidikan atas Asian Agri Group

N = jumlah sampel

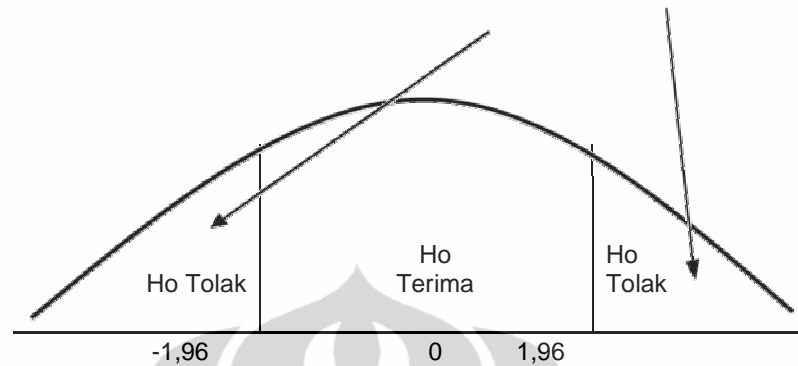
Kriteria untuk tingkat kepercayaan sebesar 95 % dengan uji dua sisi (standar perhitungan SPSS) dimana z tabel bernilai ± 1.96 .

Langkah-langkah untuk membaca table z (tabel z terlampir) :

- Nilai 0.975 berasal dari $1 - 0.025$
- Nilai 0.025 diperoleh dari asumsi uji dua sisi (uji 1 sisinya adalah 0.05 atau menjadi 0.95)
- Nilai 0.975 merupakan penjumlahan nilai $0.4750 + 0.5 = 0.975$ yang apabila dalam tabel z berada pada titik pertemuan kolom A (1.9) dan baris teratas (0.06) sehingga menjadi 1.96.

⁸⁷ Santoso, Singgih. 2007. *Menguasai Statistik di Era Informasi dengan SPSS 15*, Elex Media Computindo, hlm 273

- Dengan demikian area z untuk dua sisi adalah ≤ -1.96 dan ≥ 1.96 .



2. Melihat angka probabilitas dengan ketentuan :
 Probabilitas $> 0,05$ maka H_0 diterima
 Probabilitas $< 0,05$ maka H_0 ditolak
3. Sebagai analisis tambahan akan dipergunakan analisis *multivariate anova* untuk mengukur kinerja kantor wilayah yang berkaitan dengan penerimaan pajak yang berasal dari PPh pasal 25. Uji *anova* sering disebut dengan uji F yang bertujuan untuk menguji apakah varian dua populasi sama ataukah berbeda. Dengan menggunakan analisis *multivariate anova* dapat diketahui dampak penyidikan pajak atas Asian Agri terhadap masing-masing kantor wilayah sama ataukah berbeda.
 Hipotesis yang diajukan :
 H_0 = rata-rata populasi adalah identik
 H_1 = rata-rata populasi tidak identik
 Ketentuan nilai probabilitas uji F adalah sebagai berikut :
 Probabilitas $> 0,05$ maka H_0 diterima
 Probabilitas $< 0,05$ maka H_0 ditolak
 Jika pada analisis *anova* yang sederhana, maka ada satu variable bebas dan satu grup seperti : apakah rata-rata penerimaan pajak PPh pasal 25 (variable bebas) secara nyata berbeda untuk setiap kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak (grup). Dalam analisis *multivariate anova* (manova) karakteristiknya sedikit berbeda. Variabel bebas dalam manova terdiri lebih dari satu variabel bebas dalam hal ini industri minyak kasar nabati dan perkebunan kelapa sawit tetapi dalam 1 grup yang sama yaitu kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Tes manova

dilakukan dengan 2 langkah yaitu uji *lavene test* dan *multivariate test*. Kedua uji tersebut akan mengikuti hipotesis yang telah dikonstruksikan sebelumnya.

Dalam tabel *multivariate test* terdapat empat macam tes untuk memaparkan signifikansi perbedaan kinerja setiap kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang dijelaskan sebagai berikut :

- *Pillai's Trace*, semakin tinggi nilai statistiknya maka semakin besar pengaruhnya terhadap model;
- *Wilk's Lambda*, semakin rendah nilai statistiknya maka pengaruhnya terhadap model semakin besar. Nilai *Wilk's Lambda* berkisar antara 0-1;
- *Hotelling's Trace*, semakin tinggi nilai statistiknya maka pengaruhnya terhadap model semakin besar. Nilai *Hotelling's Trace* biasanya lebih besar daripada *Pillai's Trace*;
- *Roy's Largest Root*, semakin tinggi nilai statistiknya maka pengaruhnya terhadap model semakin besar. Nilai *Roy's Largest Root* > *Hotelling's Trace* > *Pillai's Trace*.

Berdasarkan uji Wilcoxon diketahui bahwa apabila nilai z hitung lebih kecil daripada z tabel, maka penyidikan atas Asian Agri Group ternyata tidak menimbulkan *deterrent effect* bagi wajib pajak lainnya dalam sektor industri dan perkebunan kelapa sawit. Sebaliknya, apabila nilai z hitung lebih besar daripada z tabel maka penyidikan atas Asian Agri Group dapat menimbulkan *deterrent effect* bagi wajib pajak lainnya yang bergerak dalam sektor industri dan perkebunan kelapa sawit. Berdasarkan uji *multivariate anova* diketahui kinerja masing-masing kantor wilayah dalam meningkatkan kepatuhan perpajakan setiap wajib pajak yang terdaftar di wilayah kerja masing-masing.

7. Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini terdiri dari :

- Tingkat validitas dan reliabilitas dalam penelitian tergantung dari besar kecilnya jumlah sampel data, yang bersumber dari keterbatasan penulis untuk mengakses data wajib pajak. Populasi penelitian hanya difokuskan pada wajib pajak badan yang bergerak di sektor industri dan perkebunan kelapa sawit dengan KLU 01134 dan 15141.

- Penelitian hanya menggunakan indikator signifikansi peningkatan pembayaran angsuran pajak berdasarkan PPh pasal 25 sebagai indikator peningkatan kepatuhan pajak. Peneliti belum memasukkan faktor lain sebagai indikator kepatuhan pajak, seperti kepatuhan formal atau kepatuhan pelaporan pajak dan pembayaran pajak secara tepat waktu.
- Faktor-faktor penentu besarnya PPh pasal 25 yang diteliti hanya mencakup kenaikan harga CPO.
- Faktor penentu biaya kepatuhan diasumsikan konstan.
- Tingkat *deterrent effect* penyidikan pajak atas Asian Agri Group hanya diperoleh dengan menggunakan indikator kepatuhan wajib pajak dalam meningkatkan pembayaran PPh pasal 25 untuk beberapa tahun pajak yang diperbandingkan yaitu tahun pajak 2005 dan tahun pajak 2006 dibandingkan dengan tahun pajak 2006 dan tahun pajak 2007.
- Tolok ukur kinerja masing-masing kantor wilayah hanya berdasarkan rata-rata tertinggi pembayaran PPh pasal 25 mulai tahun pajak 2004 sampai dengan 2007 dan belum mencakup semua jenis pajak yang telah dibayarkan oleh wajib pajak sektor industri dan perkebunan kelapa sawit.

BAB III
GAMBARAN UMUM INDUSTRI DAN PERKEBUNAN
KELAPA SAWIT DI INDONESIA

A. Perkebunan kelapa sawit di Indonesia

1. Sejarah perkebunan kelapa sawit di Indonesia

Kelapa sawit adalah tanaman perkebunan/industri berupa pohon batang lurus dari famili *Palmae*. Tanaman tropis yang dikenal sebagai penghasil minyak sayur ini berasal dari daratan benua Amerika. Brazilia dipercaya sebagai tempat dimana pertama kali kelapa sawit tumbuh. Dari tempat asalnya, tanaman ini kemudian menyebar ke Afrika, Amerika Equatorial, Asia Tenggara dan Pasifik Selatan.¹

Tanaman kelapa sawit mulai masuk di Indonesia pada tahun 1848, saat itu ada 4 batang bibit kelapa sawit yang dibawa oleh pemerintah Belanda dari Mauritius dan Amsterdam. Penanaman bibit kelapa sawit tersebut dilakukan di kebun Raya Bogor. Pada tahun 1911, kelapa sawit mulai diusahakan dan dibudidayakan secara komersial. Perintis usaha perkebunan kelapa sawit di Indonesia adalah Adrien Hallet (seorang warga negara Belgia). Selanjutnya K.Schadt (warga negara Jerman), mulai merintis perkembangan perkebunan kelapa sawit di Tanah Hitam, Hulu Sumatera Utara dengan luas areal perkebunan yang dikembangkan mencapai 5.123 Ha.

Pada tahun 1919, Indonesia mulai mengekspor minyak sawit sebanyak 576 ton dan pada tahun 1923 mengekspor minyak inti sawit sebanyak 850 ton. Pada masa pendudukan Belanda, perkebunan kelapa sawit Indonesia maju pesat bahkan menggeser dominasi ekspor negara-negara Afrika pada masa itu. Memasuki masa pendudukan Jepang, perkembangan kelapa sawit mengalami kemunduran. Lahan perkebunan mengalami penyusutan sebesar 16% dari total luas lahan yang ada hingga mengakibatkan produksi minyak sawit di Indonesia hanya mencapai 56.000 ton pada tahun 1948 / 1949, pada hal pada tahun 1940 Indonesia telah melakukan ekspor minyak sawit sebanyak 250.000 ton.

¹<http://209.85.175.104/elearning.unej.ac.id/courses/PNU1705/document/babIklpswt.doc+sejarah+kelapa+sawit+indonesia&hl=id&ct=clnk&cd=1&gl=id>., diunduh tanggal 28 April 2008

Sejak tahun 1957, setelah Belanda dan Jepang meninggalkan Indonesia pemerintah mengambil alih perkebunan (dengan alasan politik dan keamanan). Untuk mengamankan jalannya produksi, pemerintah meletakkan perwira militer di setiap jenjang manajemen perkebunan. Pemerintah juga membentuk BUMIL (Buruh Militer) yang merupakan kolaborasi antara buruh perkebunan dan militer. Perubahan manajemen dalam perkebunan dan kondisi sosial politik serta keamanan dalam negeri yang tidak kondusif, menyebabkan produksi kelapa sawit menurun dan posisi Indonesia sebagai pemasok minyak sawit dunia terbesar tergeser oleh Malaysia.

Pada masa pemerintahan Orde Baru, pembangunan perkebunan diarahkan dalam rangka menciptakan kesempatan kerja, meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan sektor penghasil devisa Negara. Pemerintah terus mendorong pembukaan lahan baru untuk perkebunan. Sampai pada tahun 1980, luas lahan mencapai 294.560 Ha dengan produksi CPO (*Crude Palm Oil*) sebesar 721.172 ton. Sejak itu lahan perkebunan kelapa sawit Indonesia berkembang pesat terutama perkebunan rakyat. Hal ini didukung oleh kebijakan Pemerintah yang melaksanakan program Perusahaan Inti Rakyat Perkebunan (PIR – BUN). Berdasarkan perkembangannya, pada tahun 1995 luas perkebunan kelapa sawit mencapai 2.025 juta.²

Dalam bentuk tabel pertumbuhan ekspor minyak sawit dapat dijelaskan sebagai berikut :

Tabel 1
Pertumbuhan eksport Indonesia

No	Masa	Jumlah ekspor minyak sawit (ton)
1.	1919 (Penjajahan Belanda)	576
2.	1923 (Penjajahan Belanda)	850
3.	1940 (Penjajahan Belanda)	250.000
4.	1948 (Penjajahan Jepang)	56.000
5.	1980 (Orde Baru)	721.172

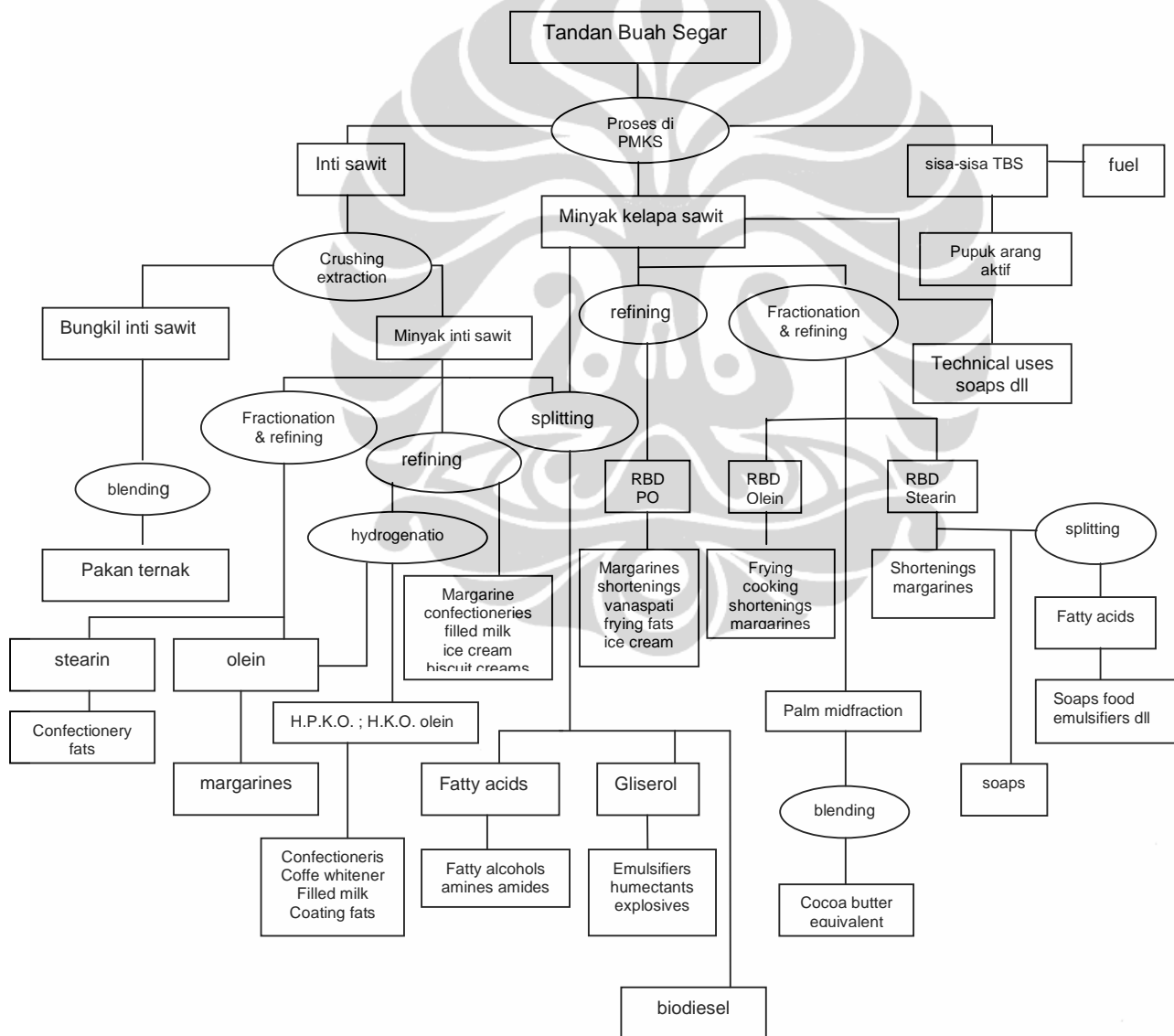
Sumber : Data diolah

²http://seafast.ipb.ac.id/maksi/index.php?option=com_content&task=view&id=35&Itemid=25, diunduh 6 Mei 2008

2. Pohon agribisnis kelapa sawit

Dalam konsep pertanian yang holistik, dianut pandangan bahwa setiap bagian tanaman sejak panen dapat dijadikan bahan dasar industri secara berantai. Paham ini melahirkan efek berganda (*multiplier effects*) yang disebut pohon industri pertanian. Pohon industri agribisnis kelapa sawit secara umum disajikan pada gambar 1.³

Gambar 1
POHON AGRIBISNIS KELAPA SAWIT



³Pahan, Iyung. 2006. *Panduan lengkap kelapa sawit, Manajemen agribisnis dari hulu hingga hilir.*

Gambar tersebut menunjukkan bahwa agribisnis kelapa sawit mempunyai peranan yang sangat besar dalam perekonomian Indonesia melalui peningkatan nilai tambah, ekspor, pengurangan kemiskinan, dan penciptaan lapangan kerja baru. Produk dari perkebunan sawit pada tingkat perkebunan yaitu buah yang berbentuk tandan buah segar (TBS). TBS diolah di unit ekstraksi yang berlokasi di perkebunan menjadi produk setengah jadi yang berbentuk minyak kelapa sawit (MKS = *crude palm oil*, CPO) dan inti kelapa sawit (IKS = *palm kernel*, PK). MKS dan IKS dapat diolah menjadi bermacam-macam produk lanjutan dengan bermacam-macam kegunaan. Nilai tambah yang didapatkan sepanjang *value chain* agribisnis kelapa sawit didapat dari konversi bahan baku (sumber daya alam) menjadi bahan baku proses (TBS), bahan setengah jadi (CPO dan PK) dan bahan jadi (produk akhir – baik *edible* maupun *non edible*).⁴

Industri produk pangan dan non pangan (*oleochemical*) dapat dikembangkan dari produk kelapa sawit. Proses fraksinasi, rafinasi dan hidrogenasi pada kelapa sawit dapat dikembangkan di industri hilir yang menghasilkan produk bahan makanan, seperti minyak goreng, mentega, minyak kering / padat untuk makanan ringan dan cepat saji, *shortening*, *vanaspati* (minyak samin), *non dairy creamer*, es krim, pengganti mentega coklat dan lain-lain.

Industri fraksinasi atau rafinasi menghasilkan nilai tambah yang relatif kecil namun kapasitas yang telah terpasang dalam industri ini dinilai terlalu besar. Nilai tambah yang cukup besar diperoleh dari pedagang eceran atau retail. Pengembangan industri fraksinasi atau rafinasi lebih diarahkan kepada usaha retail minyak makan baik untuk pasar dalam negeri maupun pasar luar negeri agar seimbang dengan kapasitas yang telah ada.

Penggunaan produk kelapa sawit untuk industri non pangan dilakukan dengan proses hidrolis (*splitting*) sehingga menghasilkan asam lemak dan gliserin. Asam lemak kemudian diproses lagi menjadi derivat-derivatnya, seperti *amida*, *amina*, *alcohol*, *metil ester* dan lain-lain. Deterjen yang dibuat dari *fatty alcohol* bersifat *bio-degradable*

⁴*Ibid.*

dibandingkan dengan penggunaan bahan deterjen sintetik dari komponen minyak bumi, seperti *etilen* dan senyawa parafin.

Berbeda dengan industri fraksinasi atau rafinasi, industri oleokimia dasar memiliki nilai tambah yang cukup besar namun kapasitas yang terbatas. Penggunaan minyak / lemak dalam industri oleokimia dunia hanya sekitar 6 % dari total produksi minyak / lemak dunia. Malaysia merupakan salah satu tempat dimana industri oleokimia yang berkembang cukup pesat. Produksi Malaysia pada tahun 1995 adalah 1,792 juta ton / tahun sedangkan Indonesia baru 652 ribu ton / tahun. Berdasarkan data AOMG⁵ (*Asean Oleochemical Manufactures Group*), yang beranggotakan negara-negara Asean seperti Indonesia, Malaysia, Filipina dan Thailand, menyebutkan bahwa jumlah industri Malaysia sebanyak 17, Indonesia sebanyak 6 industri, Filipina memiliki 7 industri dan Thailand 1 industri. Pertumbuhan industri oleokimia digambarkan sebagai berikut :

Tabel 2
Pertumbuhan Industri Oleokimia

Pertumbuhan industri oleokimia Malaysia & Indonesia (ton per tahun)		
1. Malaysia		
Produk	Kapasitas terpasang	
Fatty acid		1.748.000
Methyl esters		498.000
Fatty alcohols		337.000
Refined glycerine		237.450
2. Indonesia		
Produk	Kapasitas terpasang	
Fatty acid		522.000
Methyl esters		105.140
Fatty alcohols		115.000
Refined glycerine		78.780

Sumber: AOMG,2007

Penggunaan minyak sawit untuk produk pangan bersaing dengan minyak kedelai yang merupakan produk sampingan dari pembuatan tepung kedelai untuk pakan ternak. Penggunaan minyak kelapa sawit untuk produk nonpangan, juga bersaing dengan asam lemak yang dihasilkan dari lemak sapi (*tallow*) yang merupakan hasil sampingan dari produk daging.

⁵AOMG (Asean Oleochemical Manufacturers Group) report, 2007

3. Membangun perkebunan kelapa sawit di Indonesia

Membangun perkebunan kelapa sawit yang berkonsep pada lingkungan bukanlah suatu hal mudah. Perlu adanya keseimbangan pembelajaran antara mempertimbangkan faktor ekonomis dengan faktor sosial. Secara ekonomis, salah satu faktor penting yang harus diperhatikan adalah potensi produksi dari suatu lahan perkebunan. Potensi produksi dari suatu lahan perkebunan tergantung dari beberapa faktor, diantaranya ; bahan tanaman, tanah, iklim, topografi, drainase, dan sebagainya.

Beberapa konsep dasar mengenai potensi produksi yang saat ini digunakan dikembangkan oleh *Aplied Agricultural Research* adalah : GYP (*Genetic Yield Potential*), SYP (*Site Yield Potential*) dan AY (*Actual Yield*). *Genetic Yield Potential* adalah produksi tertinggi yang dapat dicapai apabila seluruh kondisi lingkungan serta aspek aspek agronomi dan management berada dalam kondisi optimum; *Site Yield Potential* adalah potensi produksi yang dapat dicapai dengan memperhitungkan faktor-faktor yang dapat mempengaruhinya. Pada tahun 1988, Kee dan rekan-rekannya merumuskan bahwa :

$$SYP = f (F1 \times F2 \times F3 \times \dots \times F_i) \times GYP.$$

Dimana :

SYP : *Site Yield Potential*

GYP : *Genetic Yield Potential*

F1, F2, ..., Fi : Faktor-faktor yang mempengaruhi

Adanya faktor pembatas termasuk kesalahan-kesalahan manajemen agronomi akan menyebabkan kesenjangan (*gap*) antara *genetic yield potential* dan *site yield potential*. Apabila faktor-faktor pembatas yang ada dapat diketahui, pada level operasional dapat dilakukan beberapa langkah untuk menjaga agar kesenjangan yang terjadi dapat diperkecil.⁶ Beberapa langkah utama untuk mengatasi kesenjangan tersebut adalah sebagai berikut :

1. Penggunaan bibit unggul yang berpotensi produksi tinggi

Pemakaian bibit unggul merupakan syarat utama untuk membangun kebun yang dapat menghasilkan produksi tinggi. Terdapat beberapa karakteristik bibit unggul

⁶Paparan PT. Socfin Indonesia, 2007

diantaranya adalah : cepat berproduksi, menghasilkan buah yang banyak, dapat menyesuaikan terhadap kondisi lingkungan (kekeringan), pertumbuhan tinggi maksimal 50 cm/tahun, toleran (tahan) terhadap penyakit (*ganoderma*), dan sebagainya.

Persiapan yang baik mulai dari proses pembibitan harus dilakukan agar bibit siap tanam benar-benar dalam kondisi sehat.

2. Persiapan lahan sebelum penanaman

Beberapa tahap utama persiapan lahan adalah sebagai berikut :

- Pembersihan Lahan : tumbang pokok, rumput dan sebagainya
- *Sub Soiling* : menggemburkan dan menghancurkan lapisan impermeabilitas (*"hard pan"*) yang umumnya terbentuk pada kedalaman 60 cm di tanah berpasir
- *Ripping* : menggemburkan tanah sekaligus mematikan / membersihkan vegetasi penutup tanah di atasnya, terutama untuk areal yang sudah diusahakan lebih dari 20 tahun.
- *Ploughing* (pencangkulan) : membasmi vegetasi penutup tanah sekaligus menggemburkan permukaan tanah sampai kedalaman 25 cm
- *Harrow* : meratakan tanah hasil pengolahan mekanis sebelumnya
- Memancang
- Melobang tanaman : dilakukan dengan mekanis dan manual
- Menanam kelapa sawit
- Pemeliharaan : memupuk, memberantas hama penyakit dan sebagainya.

3. Perawatan masa TBM (tanaman belum menghasilkan)

Semasa TBM pekerjaan yang dominan dan rutin dilaksanakan adalah perawatan tanaman agar cepat tumbuh dan menghasilkan.

Beberapa pekerjaan utama dan rutin yang dilakukan adalah sebagai berikut :

1. Perawatan piringan & gawangan : dilakukan dengan kimia dan manual
2. Pengendalian hama penyakit : kimia dan manual
3. Pemupukan

4. Persiapan panen : Tunas pasir dan kastrasi dilaksanakan pada saat menjelang panen
4. Perawatan masa TSM (tanaman sudah menghasilkan)
Pekerjaan utama pada periode tanaman menghasilkan adalah pemeliharaan tanaman dan panen.
Pemeliharaan tanaman bertujuan agar tanaman mampu berproduksi secara optimal dengan mengatasi faktor-faktor yang dapat mengganggu potensi produksi. Secara umum pemeliharaan pada tanaman menghasilkan hampir sama dengan masa tanaman belum menghasilkan, yaitu : pemeliharaan piringan, gawangan, pengendalian hama penyakit dan pemupukan.
5. Organisasi panen
Panen merupakan pekerjaan utama dari seluruh rangkaian proses aktifitas berkebun, karena hanya pada tahap ini penghasilan dapat diperoleh. Dalam pelaksanaan panen hal yang harus diperhatikan adalah pengorganisaannya mulai dari perencanaan panen yang meliputi taksasi produksi, estimasi tenaga yang harus digunakan, segala hal yang menyangkut panen dan transportasi harus dilakukan secara sinergi.
6. Pengendalian Sosial (CSR)
Perusahaan turut bertanggungjawab terhadap lingkungan sosial sekitarnya. Dengan perencanaan CSR (*Corporate Social Responsibility*) yang baik, kesenjangan antara pengusaha, karyawan dan masyarakat sekitar dapat terjembatani.

B. Potensi Perkembangan Industri dan Perkebunan Kelapa Sawit

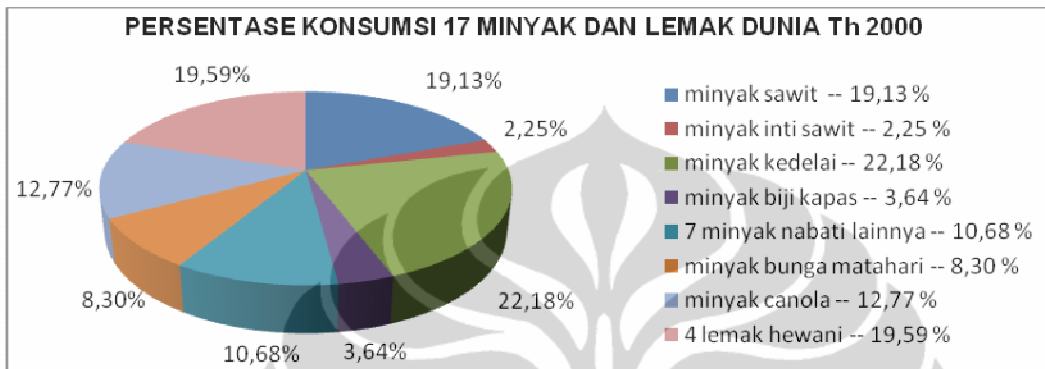
1. Konsumsi minyak kelapa sawit dunia

Berdasarkan data dari *Oil World* tahun 2005, persentase konsumsi minyak sawit dan minyak inti sawit dunia meningkat secara spektakuler dari 19,13% pada tahun 2000 menjadi 23,53% pada tahun 2005.⁷ Kondisi sebaliknya justru terjadi pada rata-rata

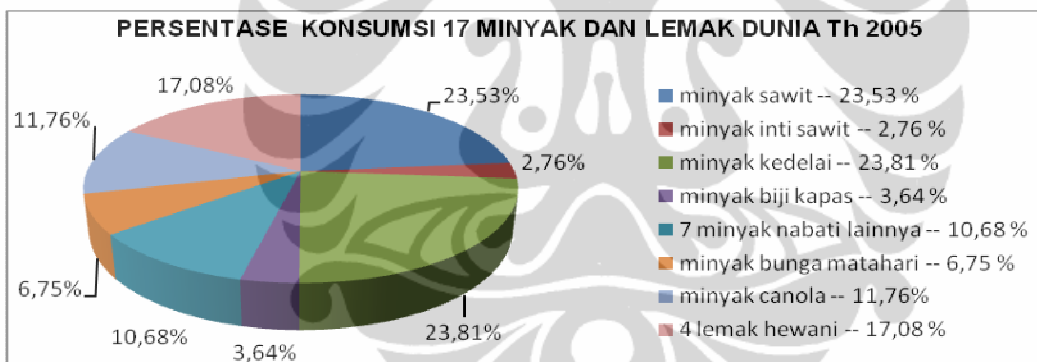
⁷*Oil World Report, 2005*

konsumsi minyak dan lemak hewani yang mengalami penurunan. Data dalam bentuk tabel dan persentase atas konsumsi minyak sawit dunia adalah sebagai berikut :

Tabel 3
 Persentase konsumsi minyak dan lemak dunia



Sumber : oil world annual 2005



Sumber : oil world annual 2005

Semakin melambatnya laju konsumsi minyak kedelai antara lain disebabkan biaya produksi kedelai sebagai tanaman semusim meningkat terus. Hal ini terutama terjadi pada saat panen dan pengolahan tanah secara mekanis yang dilakukan setiap musim tanam memerlukan banyak energi (BBM dan pupuk anorganik) yang setiap tahun semakin bertambah mahal karena cadangannya semakin menipis. Faktor iklim (*frost*) dan serangan hama penyakit juga menyebabkan biaya produksi kedelai semakin lama semakin meningkat. Selain itu, keunggulan minyak kelapa sawit di pasar internasional terutama karena biaya produksinya paling rendah dibandingkan minyak nabati lainnya sehingga harga jualnya dapat lebih bersaing.

Sementara, menurunnya persentase konsumsi lemak hewani disebabkan karena lemak sapi (*tallow dan grease*) merupakan asam lemak murah yang merupakan hasil sampingan produksi daging. Dengan kecenderungan preferensi daging masa depan adalah daging yang rendah kadar lemaknya, secara perlahan-lahan kedudukan lemak sapi akan digantikan oleh minyak kelapa sawit. Selain itu, faktor penyakit sapi gila juga secara nyata menurunkan permintaan asam lemak produk sapi. Harga asam lemak eks-sawit akan bersaing dengan asam lemak dari produk sapi, terutama bila bahan baku pembuatan asam lemak didapat dari hasil ikutan proses fraksinasi dan rafinasi minyak sawit. Selain itu, pembuatan asam lemak juga menghasilkan gliserin yang lebih murah daripada gliserin eks-minyak bumi.⁸

Berdasarkan sumber *Foreign Agricultural Service, Official USDA*, negara konsumen terbesar minyak kelapa sawit di dunia adalah China. Konsumsi China pada tahun 2005 mencapai 4,750 juta ton kemudian disusul oleh Uni Eropa sebesar 4,41 juta ton, Indonesia 4,116 juta ton dan India 3,525 juta ton.⁹

Tabel 4
Konsumsi Minyak Kelapa Sawit Dunia
2000/2001-2005/2006 (Dalam Juta Ton)

Negara	2000/2001	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006
China	2,028	2,470	3,525	3,710	4,319	4,750
Uni Eropa	2,738	2,908	2,904	3,325	4,008	4,410
Indonesia	3,277	3,377	3,642	3,790	3,981	4,116
India	4,100	3,500	4,100	3,671	3,353	3,525
Malaysia	1,675	1,742	2,074	1,963	2,326	2,340
Pakistan	1,255	1,236	1,326	1,245	1,490	1,595
Nigeria	0,879	939	941	961	985	1,005
Bangladesh	0,306	0,395	0,398	0,540	0,747	0,789
Thailand	0,453	0,677	0,549	0,763	0,690	0,737
Lainnya	7,312	7,741	8,213	9,685	10,383	10,793
Total	24,023	24,985	27,672	29,563	32,282	34,060

Sumber : Foreign Agricultural Service, Official USDA, Estimates for January 2006

⁸Pahan, Iyung. Op cit.

⁹Foreign Agricultural Service, Official USDA, 2005

Berbagai promosi tentang manfaat penggunaan minyak kelapa sawit dalam bidang makanan, industri dan kosmetik semakin aktif dilakukan terutama oleh Asosiasi Minyak Kelapa Sawit Malaysia dan organisasi *Palm Oil World*. Dampak promosi tersebut diperkirakan dapat meningkatkan angka permintaan minyak kelapa sawit dimasa mendatang dan tentunya juga meningkatkan konsumsi serta perdagangan minyak kelapa sawit dunia.

2. Produksi minyak kelapa sawit dunia

Sejak tahun 1962 industri minyak kelapa sawit dunia telah berkembang pesat dari 1,2 juta ton pada tahun 1962 menjadi 25 juta ton pada tahun 2001 atau meningkat 20 kali lipat dan pada tahun 2005 produksi minyak kelapa sawit ini telah mencapai 34 juta ton. Negara produsen minyak kelapa sawit utama dunia adalah Malaysia, Indonesia, Nigeria, Thailand, Columbia, Pantai Gading, dan Papua New Ginea. Hampir 80% produksi minyak kelapa sawit dunia dihasilkan Malaysia dan Indonesia dan 90% eksport minyak kelapa sawit juga berasal dari Malaysia dan Indonesia.¹⁰

Berdasarkan sumber *Foreign Agricultural Service, Official USDA*, gambaran tentang produksi minyak sawit dunia dapat dilihat pada tabel 2 (dua) dibawah ini.¹¹ Berdasarkan data dalam tabel tersebut, Malaysia masih merupakan negara produsen sekaligus negara pengeksport minyak kelapa sawit terbesar di dunia. Hingga akhir tahun 2007, Malaysia masih merupakan produsen utama menyedia kebutuhan minyak kelapa sawit dunia.

Pada tahun 2001/2002 produksi minyak kelapa sawit Indonesia baru 8,3 juta ton maka pada tahun 2005/2006 (Februari 2005 -Januari 2006) sudah mencapai 14,2 juta ton atau naik sebesar 71,1 % atau rata – rata 14,2% pertahun.¹² Produksi minyak kelapa sawit dunia selama kurun waktu 2000 – 2005 akan dijabarkan dalam tabel 5.

¹⁰*Oil World Report, 2005*

¹¹*Foreign Agricultural Service, Official USDA, 2005*

¹²*Foreign Agricultural Service, Official USDA, 2005*

Tabel 5
 Produksi minyak kelapa sawit dunia
 Tahun 2000-2005 (Dalam Juta Ton)

Negara	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Malaysia	11,837	11,858	13,180	13,420	15,194	15,100
Indonesia	8,300	9,200	10,300	11,500	13,200	14,200
Nigeria	0,730	0,760	0,770	0,780	0,790	0,800
Thailand	0,580	0,780	0,640	0,840	0,760	0,800
Columbia	0,560	0,518	0,540	0,614	0,653	0,673
Papua New Guinea	0,330	0,370	0,380	0,380	0,380	0,380
Pantai Gading	0,248	0,260	0,234	0,308	0,340	0,360
Equador	0,245	0,300	0,320	0,340	0,340	0,340
Costa Rica	0,137	0,150	0,256	0,190	0,240	0,285
Congo	0,155	0,167	0,170	0,175	0,175	0,175
Lainnya	1,073	1,072	1,094	1,154	1,167	1,169
Total	24,295	25,435	27,784	29,701	33,239	34,282

Sumber : Foreign Agricultural Service, Official USDA, bulan Januari 2006.

3. Ketersediaan lahan perkebunan kelapa sawit

Meningkatnya penggunaan minyak kelapa sawit sebagai bahan makanan dan untuk keperluan industri serta sebagai bahan bakar alternatif (*bio diesel*), membutuhkan ketersediaan lahan pertanian untuk membudidayakan tanaman kelapa sawit secara memadai. Malaysia sebagai negara produsen CPO (*crude palm oil*) terbesar didunia tercatat memiliki luas lahan yang paling luas dibandingkan negara-negara produsen lainnya termasuk Indonesia menurut data Fedelpalma Columbia.¹³ Mengingat lahan/area penanaman kelapa sawit di Malaysia sudah sangat terbatas maka diperkirakan untuk 10 tahun kedepan Indonesia akan muncul sebagai negara produsen utama terbesar minyak kelapa sawit dunia.

¹³Fedelma Report, Columbia, 2005

Berikut ini tabel tentang ketersediaan lahan pertanian untuk budidaya tanaman kelapa sawit dari beberapa negara di dunia :

Tabel 6
Luas Lahan Tanaman Kelapa Sawit Dunia
Dalam 000 hektar

Negara	2000	2001	2002	2003	2004
Malaysia	2.905	3.061	3.100	3.253	3.466
Indonesia	2.203	2.406	2.700	2.960	3.320
Nigeria	359	361	362	364	367
Thailand	202	223	236	245	270
Columbia	135	138	145	150	157
Pantai gading	130	137	138	140	152
Equador	99	100	101	103	107
Papua New Guinea	72	75	79	83	85
Lainnya	547	607	601	628	668
Jumlah	6.666	7.164	7.561	7.946	8.592

Sumber : Fedepalma, Columbia

Ketersediaan lahan perkebunan kelapa sawit di Indonesia sendiri masih memungkinkan untuk dikembangkan. Beberapa daerah di Indonesia masih cukup potensial dan berpeluang menjadi sentra perkebunan kelapa sawit.

Menurut data Departemen Perindustrian¹⁴, ketersediaan lahan yang paling memungkinkan terletak di kepulauan Papua, yaitu seluas 1.935.000 ha. Kendala pembangunan infrastruktur di daerah tersebut yang mengakibatkan sampai dengan saat ini, wilayah tersebut belum mampu menggerakkan hati investor untuk merubah Papua menjadi perkebunan kelapa sawit terbesar di Indonesia.

Sementara wilayah Jawa Barat dan Kepulauan Riau memiliki luas lahan yang relatif paling kecil dibandingkan dengan wilayah lainnya. Hal ini menunjukkan potensi perkebunan kelapa sawit kurang potensial di kedua wilayah tersebut.

¹⁴<http://www.depperin.go.id> laporan tahun 2007, diunduh tanggal 15 April 2008.

Luas lahan yang sudah digunakan dan belum digunakan di beberapa wilayah Indonesia adalah sebagai berikut :

Tabel 7

Luas Lahan Perkebunan Kelapa Sawit di Indonesia

No	Nama Daerah	Luas Lahan
1	Bangka Belitung	Lahan yang sudah digunakan 107.070 ha
2	Bengkulu	Lahan yang sudah digunakan 180.693 ha
3	Irian Jaya Barat	Lahan yang sudah digunakan 30.171 ha Sisa lahan yang masih tersedia 150.000 ha Status lahan : tanah negara dan ulayat
4	Jambi	Lahan yang sudah digunakan 274.265 ha Sisa lahan yang masih tersedia 114.000 ha Status lahan : tanah masyarakat dan tanah negara yang sudah digarap masyarakat
5	Jawa Barat	Lahan yang sudah digunakan 7.115 ha
6	Kalimantan Barat	Lahan yang sudah digunakan 373.162 ha Sisa lahan yang masih tersedia 58.720 ha Status lahan : tanah negara dan tanah masyarakat
7	Kalimantan Selatan	Lahan yang sudah digunakan 160.753 ha Sisa lahan yang masih tersedia 216.474 ha Status lahan : tanah negara
8	Kalimantan Tengah	Lahan yang sudah digunakan 343.303 ha Sisa lahan yang masih tersedia 497.427 ha Status lahan : tanah negara dalam ajuan permohonan hak
9	Kalimantan Timur	Lahan yang sudah digunakan 171.581 ha Sisa lahan yang masih tersedia 652.135 ha Status lahan : tanah negara dan tanah masyarakat
10	Kepulauan Riau	Lahan yang sudah digunakan 5.590 ha
11	Maluku Utara	Lahan yang sudah digunakan 100.000 ha Status lahan : tanah negara
12	NAD	Lahan yang sudah digunakan 227.590 ha
13	Papua	Lahan yang sudah digunakan 89.827 ha Sisa lahan yang masih tersedia 1.935.000 ha Status lahan : tanah negara dan ulayat

Sumber : Departemen Perindustrian, 2007

No	Nama Daerah	Luas Lahan
14	Riau	Lahan yang sudah digunakan 1.307.880 ha Sisa lahan yang masih tersedia 30.000 ha Status lahan : tanah masyarakat
15	Sulawesi Barat	Lahan yang sudah digunakan 9.568 ha Sisa lahan yang masih tersedia 45.000 ha Status lahan : tanah negara dan tanah masyarakat
16	Sulawesi Selatan	Lahan yang sudah digunakan 11.894 ha Sisa lahan yang masih tersedia 120.298 ha Status lahan : tanah negara dan tanah masyarakat
17	Sulawesi Tenggara	Lahan yang sudah digunakan 74.000 ha Status lahan : tanah negara
18	Sumatera Barat	Lahan yang sudah digunakan 280.099 ha Sisa lahan yang masih tersedia 14.500 ha Status lahan : tanah ulayat
19	Sumatera Selatan	Lahan yang sudah digunakan 386.403 ha Sisa lahan yang masih tersedia 144.500 ha Status lahan : tanah masyarakat
20	Sumatera Utara	Lahan yang sudah digunakan 229.512 ha Sisa lahan yang masih tersedia 40.000 ha Status lahan : tanah negara dan tanah masyarakat

Sumber : Departemen Perindustrian, 2007

Sementara berdasarkan data Direktorat Jenderal Perkebunan¹⁵, Departemen Pertanian, luas areal perkebunan tanaman kelapa sawit di Indonesia terus mengalami peningkatan sejak tahun 1999 hingga tahun 2006. Meskipun secara kuantitatif, data Direktorat Jenderal Perkebunan berbeda dengan data Fedepalma Columbia, namun secara kualitatif telah terjadi peningkatan luas areal perkebunan kelapa sawit di Indonesia. Menurut data Direktorat Jenderal Perkebunan, peningkatan tertinggi terjadi dalam kurun waktu 2000 – 2001 yaitu seluas 555,358 Ha (13.36%) dan kurun waktu 2005 – 2006 yaitu seluas 621,109 Ha (11.39%).

¹⁵<http://www.deptan.go.id> laporan tahun 2007, diunduh tanggal 15 April 2008.

Tabel 8
Luas Areal Perkebunan Tanaman Kelapa Sawit di Indonesia

Tahun	Luas area (Ha)	Peningkatan per tahun (%) ^{***}
1999	3,901,802	
2000	4,158,077	6.57
2001	4,713,435	13.36
2002	5,067,058	7.50
2003	5,283,557	4.27
2004	5,284,723	0.02
2005	5,453,817	3.20
2006	6,074,926	11.39
2007 ^{**}	6,425,061	5.76
2008 ^{**}	6,775,196	5.45
2009 ^{**}	7,125,331	5.17

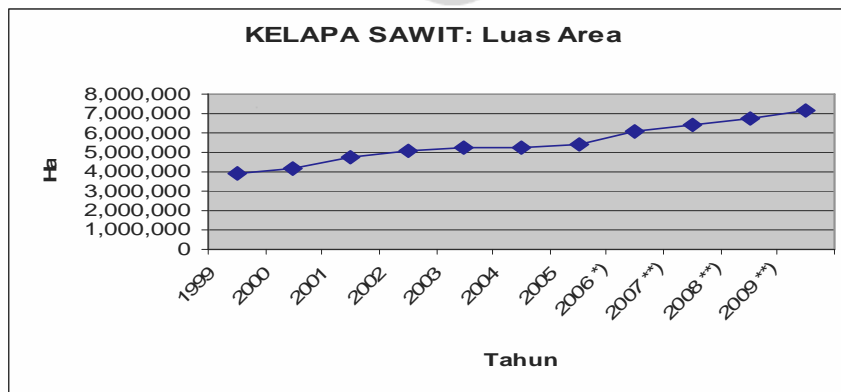
Catatan: ^{**}) = Angka estimasi dengan model double exponential smoothing

^{***}) = Data diolah

Sumber: Direktorat Jenderal Perkebunan, Departemen Pertanian.

Berdasarkan hasil perkiraan sementara untuk tahun 2007 hingga tahun 2009, luas area pertanaman kelapa sawit di Indonesia masih akan terus mengalami peningkatan seluas 350,135 Ha (5.76%) pada tahun 2007; 350,135 Ha (5,45%) pada tahun 2008 dan 350,135 Ha (5,17%) pada tahun 2009. Data tersebut dapat dioperasionalisasikan dalam bentuk grafik sebagaimana tergambar berikut ini :

Grafik 1
Grafik Luas Area Perkebunan Kelapa Sawit di Indonesia



Sumber : Dirjen Perkebunan

4. Kerjasama bilateral dengan Malaysia

Pada tanggal 1-2 Desember 2006 bertempat di Kuching, Malaysia, telah berlangsung pertemuan ke-2 Sub *Working Group* Kelapa Sawit, yang bertujuan untuk meningkatkan pangsa pasar komoditi tersebut di pasar internasional sekaligus mengatasi permasalahan – permasalahan bersama yang sering terjadi di negara – negara tujuan ekspor.¹⁶ Pada pertemuan tersebut delegasi Indonesia dipimpin oleh Dirjen Pengolahan dan Pemasaran Hasil Pertanian, Departemen Pertanian dengan anggota dari Departemen Perdagangan, Departemen Perindustrian, Pusat Penelitian, serta Gabungan Asosiasi Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia (GAPKI). Sementara itu Delegasi Malaysia dipimpin oleh Datu Dr Michael Dosim Lunjew, Sekjen Kementerian Industri Perladangan dan Komoditas serta wakil-wakil pemerintah dan swasta lainnya. Beberapa hasil dari pertemuan – pertemuan tersebut adalah:

- ***Joint Effort in Countering Anti Palm Oil Campaign,***
Indonesia dan Malaysia akan mengadakan kerjasama internasional dengan *Public Relation Consulting Firm* untuk membantu kegiatan tersebut. Dalam rangka menyesuaikan dengan ketentuan masing-masing negara di bidang pemanfaatan anggaran, maka Indonesia dan Malaysia telah sepakat untuk menggunakan perusahaan yang berbeda dan dengan wilayah kerja yang berbeda sehingga dapat diperoleh target *audience* yang lebih luas.
- ***Joint Activities in Improving Better Palm Oil Image,***
Joint activities tersebut antara lain melalui *exchange on information on HCVF based on actual surveys*. Sebelumnya, di bidang yang sama, Indonesia telah mendapat bantuan pemerintah Belanda melalui *Trilateral Partnership on Improving Market Access on Palm Oil*. Indonesia juga telah melaksanakan *training* dan sosialisasi dibidang *High Conservation Value Forest (HCVF)*.
- ***Fire and Haze Control,***
Kedua pihak sepakat untuk melaksanakan beberapa kegiatan antara lain meliputi : monitoring dan pengumpulan data perkebunan kelapa sawit Malaysia di Indonesia. Fungsi monitoring tersebut adalah untuk mempermudah pengawasan pada saat

¹⁶<http://www.depperin.go.id> laporan tahun 2007, diunduh tanggal 15 April 2008.

terjadi kebakaran serta melakukan *training* (pelatihan) untuk meningkatkan kesadaran perkebunan rakyat tentang bahaya kebakaran dan asap.

- **Pengangkutan Minyak Sawit Ekspor,**

Indonesia dan Malaysia sepakat untuk mengajukan penundaan pemberlakuan ketentuan *International Maritime Organization* (IMO) hingga tahun 2010. Dalam ketentuan yang diberlakukan per 1 Januari 2007 menyatakan bahwa semua kapal pengangkut minyak, termasuk minyak sawit, harus menggunakan *double hull*. Indonesia dan Malaysia akan mengajukan *exemption* kepada IMO agar pengangkutan minyak sawit dari dan ke Indonesia dan Malaysia tidak terkena dampak peraturan tersebut sampai dengan tahun 2010. Apabila *double hull* terpaksa diberlakukan maka akan mengakibatkan penambahan biaya angkut.

C. Potensi pendapatan negara dari minyak kelapa sawit

Kelapa sawit, terutama Minyak Kelapa Sawit / *Crude Palm Oil* merupakan komoditas non – migas yang memiliki nilai devisa paling tinggi diantara komoditas – komoditas lainnya di Indonesia. Selain minyak kelapa sawit, produk turunan kelapa sawit lainnya seperti *oleochemical*, minyak inti sawit, dan produk limbah baik cair maupun padat merupakan sumber devisa negara lainnya serta mendorong pengentasan kemiskinan di Indonesia.

Volume ekspor Indonesia dibandingkan dengan Malaysia tersaji pada tabel dibawah ini :

Tabel 9

Volume Ekspor Minyak Kelapa Sawit (CPO) Indonesia dan Malaysia

Tahun 2004 - 2006 (Ton)

NEGARA	2004	2005	2006 *)
Malaysia	12,582,000	13,439,000	14,300,000
Indonesia	8,996,000	10,436,000	12,020,000

Sumber : oil world 2005

*) angka estimasi

Peningkatan volume ekspor Indonesia terus mengalami perkembangan cukup signifikan dibandingkan Malaysia. Keterbatasan lahan yang dimiliki oleh Malaysia merupakan salah satu kendala bagi perkembangan produk kelapa sawit untuk beberapa tahun ke depan. Neraca komoditi kelapa sawit Indonesia, yang meliputi *Crude Palm Oil*, *Palm*

Kernel Oil, Other CPO dan *Other Palm Kernel Oil* pada periode 2003 – 2005 juga mengalami peningkatan yang cukup signifikan seperti yang dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 10
Perkembangan Neraca Komoditi Kelapa Sawit Indonesia,
Tahun 2001 – 2005

Neraca Perdagangan	2003		2004		2005	
	volume (kg)	nilai (USD)	Volume (kg)	nilai (USD)	volume (kg)	nilai (USD)
Ekspor	7,053,623,381	2,720,847,486	9,600,944,282	3,953,629,346	11,492,392,517	4,362,238,396
Impor	5,613,135	3,777,999	7,902,450	6,694,603	13,945,228	11,947,305
Neraca	7,048,010,246	2,717,069,487	9,593,041,832	3,946,934,743	11,478,447,289	4,350,291,091

Sumber: Subdit Analisa & Informasi Pasar Internasional (CPO, PKO, others)

Seharusnya, tingginya pertumbuhan industri kelapa sawit di Indonesia berbanding lurus dengan kenaikan pembayaran pajak yang dibayar oleh para pengusaha perkebunan dan industri kelapa sawit. Kenyataannya masih banyak pengusaha perkebunan dan kelapa sawit yang belum melaporkan kewajiban perpajakannya sebagaimana mestinya. Hal ini diperkuat dengan munculnya kasus dugaan menipu pajak yang dilakukan oleh group perusahaan terbesar yang bergerak di bidang perkebunan dan industri kelapa sawit milik Sukanto Tanoto. Asian Agri diindikasikan tidak melaporkan kewajiban perpajakannya sebagaimana mestinya. Seiring dengan mencuatnya kasus Asian Agri ke permukaan, Direktorat Jenderal Pajak kembali bergerak untuk mendalami sektor usaha kelapa sawit dari hulu hingga hilir untuk mengetahui potensi industri dan perkebunan kelapa sawit di Indonesia. Berdasarkan hasil rapat pimpinan Direktorat Jenderal Pajak yang diselenggarakan pada tanggal 25-26 Juni 2007, potensi industri dan perkebunan kelapa sawit di Indonesia adalah sebagai berikut ¹⁷:

- Berdasarkan data Departemen Pertanian, luas lahan perkebunan kelapa sawit terbesar terdapat di Sumatera (75,44%) dan terendah di Jawa (0,46 %) dengan luas total 6.074.926 hektar.

¹⁷Hasil Rapat Pimpinan Direktorat Jenderal Pajak, 25-26 Juni 2007 ; Harian Bisnis Indonesia, 3 Juli 2007

- Perkebunan swasta memiliki 45,13 % dari total lahan perkebunan kelapa sawit di Indonesia, perkebunan rakyat 43,39 % dan perkebunan Negara 11,46 %.
- Berdasarkan perbandingan data tahun 2006 dan 2005 diketahui total TBM (Tanaman Belum Menghasilkan) meningkat sebesar 9,91 % dan TM (Tanaman Menghasilkan) meningkat sebesar 11,85 %. TBM adalah tanaman kelapa sawit yang berumur antara 1 sampai dengan 3 tahun sedangkan TM adalah tanaman berumur 4 sampai dengan 25 tahun. Kapasitas produksi maksimal yang dapat dihasilkan tanaman kelapa sawit pada saat berumur 9 sampai dengan 14 tahun.
- Berdasarkan data SPOP (Sistem Pemantauan Obyek Pajak) PBB tahun 2006, areal perkebunan kelapa sawit hanya tercatat 1.894.541 hektar jauh lebih rendah dibandingkan data Departemen Pertanian yang mencapai 6.074.926 hektar. Perincian luas perkebunan kelapa sawit tersebut meliputi luas TBM seluas 288.967,3 ha dan TM seluas 1.605.573,7 ha. Hal tersebut merupakan salah satu indikasi adanya perkebunan sawit yang belum terdata oleh Direktorat Jenderal Pajak.
- Rasio antara PKP (Penghasilan Kena Pajak) dengan *revenue* perkebunan kelapa sawit di Indonesia selama satu siklus adalah secara teoritis sebesar 44,2 % di Malaysia 32,67 % dan BEJ 29,89 %.
- PKP terhadap omzet (peredaran usaha) wajib pajak kelapa sawit adalah sebagai berikut :

a. KPP Wajib Pajak Besar Satu (2005)	: 21,08 %
b. KPP Wajib Pajak Besar Dua (2006)	: 3,07 %
c. KPP BUMN (2006)	: 8,98 %
d. Kanwil Khusus	: 15,91 %
e. KPP-KPP paripurna	: 0,46 % - 48,03 %.
- Perhitungan sementara berdasarkan hasil pengolahan data diperoleh besaran sebagai berikut :

a. Produksi CPO/ha/tahun	: 5-7 ton/ha/tahun
b. Produksi PKO	: 0,4-0,6 ton/ha/tahun
c. Produksi TBS (Tandan Buah Segar)	: 20 – 30 ton/ha/tahun
d. PKP / Profit	: 30 % – 50 %

Selain itu berdasarkan perhitungan yang dibuat Direktorat PKP yang bersumber dari data Deptan, GAPKI, PPKS, SPOP PBB, potensi penerimaan pajak dari

perkebunan kelapa sawit tahun pajak 2006 mencapai 10 triliun rupiah, dimana 8.52 triliun disumbang oleh industri CPO (*Crude Palm Oil*) dan 1,59 triliun lainnya disumbang dari industri PKO (*Palm kernel Oil*).¹⁸ Direktorat Jenderal Pajak telah bekerjasama dengan beberapa asosiasi pengusaha perkebunan dan industri kelapa sawit yang ada di Indonesia untuk membantu meningkatkan kepatuhan perpajakan dikalangan anggota asosiasi tersebut antara lain :

- A. Gabungan Industri Minyak Nabati Indonesia (GIMNI)
- B. Asosiasi Industri Minyak Makan Indonesia (AIMMI)
- C. Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia (GAPKI)

D. Tindak Pidana Perpajakan dan Penyidikan Pajak

1. Identifikasi Tindak Pidana Perpajakan

Direktorat Intelijen dan Penyidikan yang merupakan organisasi internal Direktorat Jenderal Pajak mengidentifikasi tindak pidana perpajakan ke dalam 6 unsur pokok. Keenam unsur pokok tersebut meliputi identifikasi :

a. Tersangka

Berdasarkan Ketentuan Pidana dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, dan Pasal 43 Undang-undang KUP, Ketentuan Pidana dalam Pasal 41A Undang-undang PPSP, Ketentuan Pidana dalam Pasal 24, Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-undang PBB, dan Ketentuan Pidana dalam Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-undang Bea Meterai, terdapat seorang atau lebih yang dapat diindikasikan sebagai calon tersangka. Orang yang diindikasikan sebagai tersangka tidak terbatas pada wajib pajak, wakil wajib pajak, kuasa wajib pajak, pegawai wajib pajak, Akuntan Publik, Konsultan Pajak, atau pihak lain, tetapi juga terhadap mereka yang menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan, atau membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

b. Perbuatan tindak pidana di bidang perpajakan

Adalah perbuatan yang tersebut dalam pasal-pasal tentang tindak pidana perpajakan.

c. Modus operandi

¹⁸Ibid

Modus operandi merupakan perbuatan tindak pidana di bidang perpajakan yang memiliki gaya atau pola unik, yang menjadi karakteristik orang yang diidentifikasi sebagai tersangka.

d. Potensi kerugian pada pendapatan negara

Merupakan kerugian negara secara material yang disebabkan adanya tindak pidana perpajakan tersebut.

e. Bahan bukti

Merupakan dokumen atau alat-alat atau petunjuk yang dapat dijadikan sebagai bahan bukti di hadapan hukum peradilan.

f. Calon saksi

Seorang atau lebih yang dapat ditunjuk sebagai calon saksi harus diungkapkan dalam identifikasi tindak pidana perpajakan.

Tujuan identifikasi terutama mempermudah proses penyidikan dan penuntutan yang akan dilakukan sehingga membuat jelas adanya tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh orang atau badan baik yang sudah terdaftar sebagai wajib pajak maupun yang belum terdaftar sebagai wajib pajak.

2. Gambaran umum Direktorat Intelijen dan Penyidikan

Modernisasi administrasi perpajakan telah mulai dilakukan sejak tahun 2002 yang dimulai dengan dibentuknya Kanwil Ditjen Pajak Wajib Pajak Besar (LTO) dan Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Satu dan Dua yang menerapkan sistem administrasi perpajakan modern. Kemudian di tahun 2003 hingga 2004 pola dan sistem tersebut secara bertahap diterapkan pada seluruh kantor di Kanwil Ditjen Pajak Jakarta Khusus dan Kanwil Ditjen Pajak Jakarta Pusat, KPP Madya pada Kanwil Jakarta Pusat. Pada tahun 2005, KPP Pratama juga telah dioperasikan dengan sistem yang modern. Sejak awal Januari 2007, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak juga memberlakukan sistem administrasi perpajakan modern dan sekaligus dengan melakukan restrukturisasi organisasi.¹⁹

Salah satu perubahan dalam Restrukturisasi Organisasi Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak adalah pemecahan fungsi dari Direktorat P4 (Pemeriksaan, Penagihan

¹⁹Modul 1 Pelatihan IDLP. 2007. Direktorat Intelijen dan Penyidikan.

dan Penyidikan Pajak) menjadi Direktorat Intelijen dan Penyidikan (Dit Inteldik) dan Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan (Dit P2) dengan tujuan memaksimalkan fungsi pengawasan dan penegakan hukum atas pelanggaran kewajiban perpajakan. Pemeriksaan, penagihan dan penyidikan terhadap Wajib Pajak yang bertujuan memberikan *deterrent effect* (efek jera) dan dampak pencegahan pada Wajib Pajak adalah cara yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak. Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan berfokus pada pemeriksaan dan penagihan atas kewajiban pajak sedangkan Direktorat Intelijen dan Penyidikan berfokus pada penanganan tindak pidana perpajakan. Direktorat Intelijen dan Penyidikan mempunyai tugas menyiapkan perumusan kebijakan, standarisasi, bimbingan teknis, pelaksanaan dan evaluasi di bidang intelijen dan penyidikan pajak berdasarkan kebijakan teknis yang ditetapkan Direktur Jenderal Pajak.

Dalam melaksanakan tugasnya, Direktorat Intelijen dan Penyidikan menyelenggarakan fungsi²⁰:

- a. penyiapan bahan, penelaahan dan penyusunan kebijakan teknis operasional di bidang pengumpulan dan penelaahan bukti permulaan tentang adanya tindak pidana di bidang perpajakan, intelijen, penyidikan, dan rekayasa keuangan;
- b. pelaksanaan urusan pengumpulan dan penelaahan bukti permulaan tentang adanya tindak pidana di bidang perpajakan, intelijen, penyidikan, dan rekayasa keuangan;
- c. pemantauan, pengendalian dan evaluasi pelaksanaan kebijakan teknis operasional di bidang pengumpulan dan penelaahan bukti permulaan tentang adanya tindak pidana di bidang perpajakan, intelijen, penyidikan, dan rekayasa keuangan;
- d. pelaksanaan identifikasi dan analisis atas rekayasa keuangan wajib pajak yang diindikasikan adanya tindak pidana perpajakan;
- e. bimbingan dan dukungan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan, intelijen, dan penyidikan;
- f. pencarian dan pengumpulan data dan informasi dalam kerangka pelaksanaan intelijen sebagai pelaksanaan Undang-undang perpajakan;
- g. distribusi dan pemantauan pemanfaatan data dan informasi intelijen;
- h. pelaksanaan urusan tata usaha Direktorat.

Struktur Direktorat Intelijen dan Penyidikan terdiri dari:

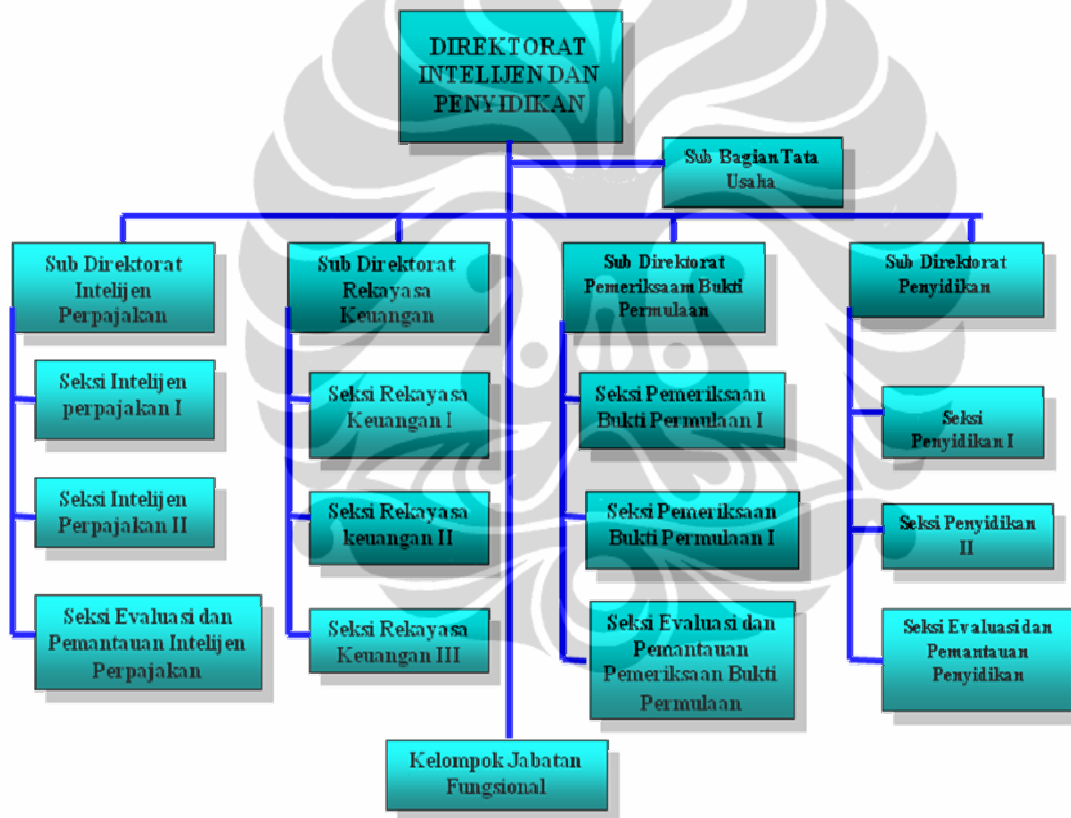
- a. Subdirektorat Intelijen Perpajakan;
- b. Subdirektorat Rekayasa Keuangan;

²⁰Ibid

- c. Subdirektorat Pemeriksaan Bukti Permulaan;
- d. Subdirektorat Penyidikan;
- e. Subbagian Tata Usaha;
- f. Kelompok Jabatan Fungsional.

Dalam bagan organisasi Kantor Pusat DJP, struktur Direktorat Intelijen dan Penyidikan adalah sebagai berikut:

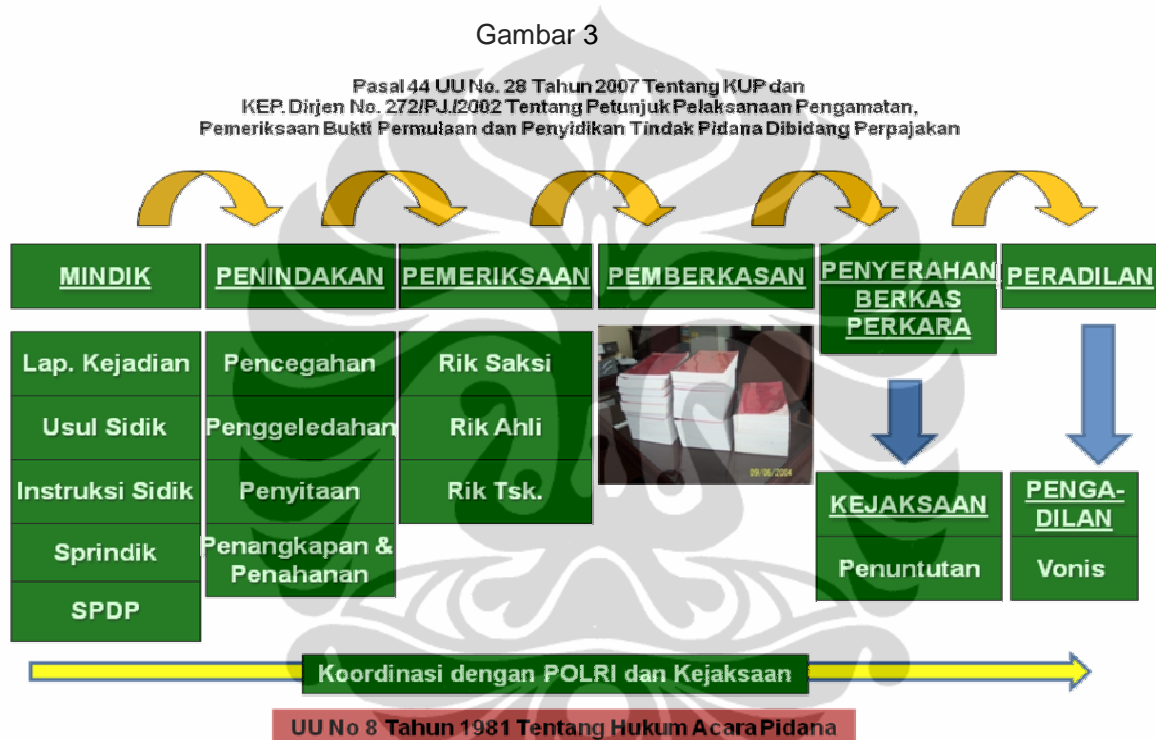
Gambar 2
STRUKTUR ORGANISASI DIREKTORAT INTELIJEN DAN PENYIDIKAN



3. Proses Penyidikan

Proses penyidikan yang dilakukan oleh Direktorat Intelijen dan Penyidikan didasarkan pada ketentuan perpajakan yang berlaku yaitu Pasal 44 UU no 28 tahun 2007 tentang ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Keputusan Direktur Jenderal Pajak no 272/PJ./2002 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan,

Pemeriksaan Bukti Permulaan dan penyidikan Tindak Pidana di bidang perpajakan. Dalam melakukan penyidikan terhadap tersangka tindak pidana perpajakan, Direktorat Intelijen dan Penyidikan bekerjasama dengan pihak POLRI serta Kejaksaan untuk melakukan serangkaian prosedur sejak usulan penyidikan sampai dengan proses peradilan. Dalam gambar 3 akan disajikan mengenai prosedur tersebut.



4. Wewenang Penyidik

Sesuai dengan ketentuan Pasal 6 Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHP), yang menjadi penyidik adalah pejabat Polri dan pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang. Penyidik Polri melakukan penyidikan terhadap tindak pidana umum, sedangkan penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) melakukan penyidikan atas tindak pidana yang diatur dalam undang-undang yang bersangkutan.

Dalam hal terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, UU KUP memberikan wewenang kepada PPNS Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penyidikan. Hal ini didasarkan pada Pasal 44 yang menyatakan bahwa Pejabat Pegawai Negeri Sipil

tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sebagaimana dimaksud dalam *Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHP)* yang berlaku.

Dalam melaksanakan tugasnya, PPNS Ditjen Pajak diberi wewenang oleh untuk:

- a. Menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
- b. Meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. Meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- d. Memeriksa buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- e. Melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen-dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
- f. Meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
- g. Menyuruh berhenti dan atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang dan atau dokumen yang dibawa sebagaimana dimaksud pada huruf e;
- h. Memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- i. Memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
- j. Menghentikan penyidikan;
- k. Melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut hukum yang bertanggung jawab.

Sesuai dengan penjelasan Pasal 44 ayat 2 UU KUP, termasuk salah satu kewenangan yang dimiliki penyidik adalah melakukan penyitaan. Penyitaan tersebut dapat dilakukan, baik terhadap barang bergerak maupun tidak bergerak, termasuk

rekening bank, piutang, dan surat berharga milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak, dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan sebagai tersangka.

5. Peraturan yang terkait dengan tindak pidana perpajakan

Seperti tindak pidana umum lainnya, terhadap para pelaku tindak pidana di bidang perpajakan akan dilakukan penuntutan di pengadilan umum setelah dilakukan penyidikan lebih dahulu. Secara umum unsur-unsur tindak pidana yang ada dalam pasal pasal pidana di bidang perpajakan dapat dijelaskan sebagai berikut :

b. Unsur Subjek

Yang menjadi subjek hukum tindak pidana pajak adalah setiap orang yaitu : orang pribadi, atau badan hukum(Pengurus, Wakil, Kuasa, dan Pegawai Wajib Pajak) termasuk yang menyuruh, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, dan yang membantu melakukan.

Berbeda dengan asas umum dalam hukum pidana bahwa yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana, dipersalahkan atas pelanggaran hukum pidana dan dapat dijatuhi hukuman pidana, hanyalah orang pribadi sebagai individu (*natuurlijk persoon*), tetapi dalam hukum pidana pajak, yang merupakan hukum pidana khusus, Wajib Pajak sebagai subyek tindak pidana pajak dapat terdiri atas Wajib Pajak orang pribadi dan Wajib Pajak badan.

a. Orang pribadi sebagai individu (Wajib Pajak Orang Pribadi)

Seperti telah diuraikan sebagaimana asas umum dalam hukum pidana bahwa yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana, dipersalahkan atas pelanggaran hukum pidana dan dapat dijatuhi hukuman pidana, adalah orang pribadi sebagai individu, hal ini secara eksplisit juga tertuang dalam bunyi pasal-pasal pidana UU KUP yaitu Pasal 38, Pasal 39 (1) dan (3), Pasal 39A, Pasal 41A, Pasal 41B, dan Pasal 41C (1), (2), (3), dan (4). (Terlampir)

Dari uraian di atas tampak bahwa yang menjadi target dari pengenaan pasal-pasal pidana pada UU KUP adalah orang pribadi.

b. Wajib Pajak Badan

Dalam hal Wajib Pajak merupakan Wajib Pajak Badan maka penuntutan pidananya dilakukan terhadap pengurus, wakil, kuasa dan atau pegawai dari Wajib Pajak Badan sebagaimana diatur dalam Pasal 32 dan Pasal 43 UU KUP.

c. Unsur Perbuatan

Selain harus memenuhi adanya unsur subyek sebagai pelaku tindak pidana, unsur penting lainnya yang harus ada dalam suatu perbuatan pidana pajak adalah unsur perbuatan itu sendiri. Unsur perbuatan pidana pajak diatur dengan tegas dalam pasal-pasal pidana UU KUP sebagai berikut :

1) Tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak

Pasal 38

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
 - b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar,
- sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Perubahan sesuai Undang-Undang yang terbaru UU KUP No. 28 Tahun 2007 :
Dalam Undang-Undang KUP yang lama, kealpaan yang pertama termasuk pelanggaran pidana sedangkan menurut Undang-Undang KUP yang baru, kealpaan yang pertama termasuk pelanggaran administrasi.

Pasal 39

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

- e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
 - f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *on-line* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
 - i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan

dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Perubahan sesuai Undang-Undang yang terbaru UU KUP No. 28 Tahun 2007 :
Dalam Undang-Undang KUP yang baru terdapat tambahan perbuatan pidana yaitu tidak menyelenggarakan atau tidak menyimpan pembukuan di Indonesia selama 10 tahun.

Pasal 39A

Setiap orang yang dengan sengaja:

- 1) menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- 2) menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak

Perubahan sesuai Undang-Undang yang terbaru UU KUP No. 28 Tahun 2007 :
Ketentuan ini merupakan tambahan perbuatan pidana baru dalam Undang-Undang KUP. Dalam Undang-Undang KUP yang lama tidak terdapat Pasal 39A ini.

2) Tindak pidana yang dilakukan oleh pejabat pajak

Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

Larangan untuk membocorkan rahasia jabatan diatur dalam Pasal 34 sebagai berikut:

- (1) Setiap pejabat dilarang memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Larangan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) berlaku juga terhadap tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

3) Tindak pidana yang dilakukan oleh pihak ketiga

Pasal 41A :

Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Pasal 41B :

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

Perubahan sesuai Undang-Undang yang terbaru UU KUP No. 28 Tahun 2007 :
Ketentuan Pasal 41, 41A, dan 41B tidak banyak mengalami perubahan. Yang berubah adalah besarnya sanksi denda yang disesuaikan dengan nilai uang saat

ini. Di samping itu, dalam Undang-Undang KUP yang baru juga diatur adanya batasan pidana minimal dan maksimal.

Pasal 41C :

- Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).
- Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).
- Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Pasal 41C dalam Undang-undang yang baru ini merupakan tambahan. Sebelumnya tidak ada ketentuan pidana atas perbuatan sebagaimana diatur dalam pasal ini.

4) Tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang yang melakukan penyertaan atau pembantuan

Pasal 43

- (1) Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

- (2) Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41A dan Pasal 41B berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

c. Unsur Akibat

Dalam pasal-pasal pidana yang ada di UU KUP terdapat beberapa pasal yang mensyaratkan adanya unsur akibat untuk dapat dituntut sebagai suatu perbuatan pidana pajak, namun ada pula beberapa pasal yang tidak mensyaratkan adanya unsur akibat, melainkan cukup hanya karena telah dilakukannya suatu perbuatan pidana pajak maka perbuatan tersebut dapat dituntut sebagai perbuatan pidana pajak..

Perbuatan pidana pajak sebagaimana diatur pada pasal 38, 39 dan pasal 41C ayat (4) UU KUP harus memenuhi unsur akibat yaitu : "*sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara*" baru dapat diancam dengan hukuman pidana, sedangkan pasal-pasal lainnya (Pasal 39A, 41, 41A, 41B, 41C ayat 1, 2 dan 3), dan Pasal 43) tidak mensyaratkan adanya unsur akibat dari perbuatan pidana pajak yang dilakukan.

d. Unsur Kesalahan

Terdapat dua unsur kesalahan yang ada pada pasal-pasal pidana KUP, yaitu karena *kealpaan* sebagaimana diatur pada pasal 38 dan Pasal 41(1) dan karena perbuatan *sengaja* sebagaimana diatur dalam pasal 39, 39A, 41(2), 41A, 41B, dan pasal 41C. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal-pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya, sehingga perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Sesuai dengan Pasal 44A UU UU KUP, penyidikan pajak dapat dihentikan dalam hal :

1. tidak terdapat cukup bukti, atau
2. peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, atau
3. penyidikan dihentikan karena peristiwanya telah daluwarsa, atau
4. tersangka meninggal dunia.

Dalam hal penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dihentikan kecuali karena peristiwanya telah daluwarsa , maka surat ketetapan pajak tetap dapat diterbitkan.

Terkait dengan daluwarsa penuntutan, hal ini diatur dalam UU KUP pasal 40 yang menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan.

Dalam pasal 44 B UU KUP dijelaskan bahwa :

Di samping karena alasan di atas, sesuai dengan pasal 44B penyidikan atas perkara tindak pidana di bidang perpajakan juga dapat dihentikan oleh Jaksa Agung atas permintaan Menteri Keuangan untuk kepentingan penerimaan negara. Penghentian penyidikan hanya dapat dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

E. Penyidikan Asian Agri Group

Kasus Asian Agri mulai muncul ke permukaan sejak November 2006, pada saat salah seorang mantan karyawannya gagal melakukan pembobolan kas perusahaan senilai US\$ 3,1 juta. Vincentius Amin Sutanto, melaporkan bekas perusahaan tempatnya bernaung dengan tuduhan manipulasi pembayaran pajak.²¹ Dasar penuntutan atas Asian Agri Group lebih pada adanya unsur kesengajaan karena tidak melakukan pelaporan kewajiban perpajakannya sebagaimana seharusnya. Berdasarkan laporan salah satu majalah swasta di Indonesia pada awal tahun 2007, terdapat 3 modus *tax planning* yang dilakukan oleh Asian Agri Group yaitu :

1. Biaya fiktif

Berbagai jenis biaya fiktif dibuat di belasan anak perusahaan Asian Agri Group yang disebut sebagai Biaya Jakarta (misal, untuk pembuatan jalan, pembersihan rumput, dan kontraktor). Pada kenyataannya, biaya tersebut tidak dibayarkan melainkan disetorkan ke rekening pribadi atas nama Haryanto Wisastra/Eddy

²¹Majalah Tempo edisi 15-21 Januari 2007.

Lukas (HAREL) dan Eddy Lukas/Djoko Oetomo (ELDO). Selanjutnya, dana tersebut ditransfer dari rekening pribadi tersebut ke perusahaan investasi (*offshore company*) RGM (Raja Garuda Mas) di luar negeri.

2. Transaksi *hedging* fiktif

Terdapat beberapa transaksi kontrak lindung nilai / *hedging (forward contract)* atas transaksi CPO atau transaksi valuta asing antara perusahaan Asian Agri Group di Indonesia dengan perusahaan afiliasi di luar negeri. Diindikasikan transaksi tersebut merupakan transaksi fiktif dengan penanggalan mundur (*backdated transaction*). Selain itu, nilai transaksi telah diatur sedemikian rupa sehingga perusahaan di Indonesia cenderung merugi dan perusahaan afiliasi di luar negeri cenderung diuntungkan. Hal ini mengakibatkan terjadinya transfer dana dari Indonesia ke luar negeri.

3. *Transfer Pricing*

Asian Agri melakukan penjualan CPO ke perusahaan afiliasi (diindikasikan fiktif) di Hongkong, British Virgin Island dan Makao dengan harga rendah untuk selanjutnya di jual kembali kepada pembeli sebenarnya sesuai harga pasar wajar. Apabila hal ini terbukti benar dilakukan oleh Asian Agri Group maka beban pajak terhutang di Indonesia akan cenderung lebih rendah dari jumlah yang sebenarnya harus dibayar.

Berdasarkan identifikasi awal yang dilakukan oleh media masa tersebut, terdapat beberapa perusahaan fiktif yang didirikan oleh Asian Agri Group di negara Hongkong, British Virgin Island dan Makao. Perusahaan tersebut hanya menempatkan staf penerima telepon dengan nomor yang berbeda-beda. Berdasarkan laporan hasil audit oleh otoritas di Hongkong, perusahaan-perusahaan tersebut non aktif. Perusahaan yang diindikasikan hanya diatas kertas adalah²²:

- Good Fortune Oils and Fats Ltd. (Hongkong)
Alamat : Suite F, 10/F, Ho Lee Commercial Building, 38-44 D'Aguiar Street Central Hongkong. Telp 2810-7886
- Twin Bonus Edible Oil & Fats Ltd. (Hongkong)
Alamat : Suite 2306, Henley Bldg, 5 Queens's Road Central, HK. Telp 2529-3861

²²Ibid

- United Oils And Fats Ltd. (Hongkong)
Alamat : Flat A, 15 / F, Shun Pont Commercial Bldg, 5-11 Thomson Road, Wanchai, HK. Telp 2866-2971
- Ever Resources Oils and Fats Industries Ltd. (Hongkong)
Alamat : Room 1601 Wing On Centre 111 Connaught Rd Central Hongkong. Telp 2525-3511
- Global Advance Oils and Fats Commercial Offshore Ltd (Makao)
- Asian agri Abadi Oils and Fats Ltd (BVI)
- Talent Investment Ltd (Mauritius)

Berdasarkan hasil laporan pemeriksaan pajak sementara yang dipublikasikan oleh beberapa media masa, Asian Agri diindikasikan telah melakukan penggelapan pajak senilai Rp 1,3 triliun. Potensi tersebut jauh lebih besar dari perkiraan semula yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebesar Rp 794 miliar. Pada tanggal 3 Desember 2007, Direktorat Jenderal Imigrasi Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia, telah melakukan pencekal terhadap delapan orang pengurus, direktur serta penanggung jawab Asian Agri yang berinisial TBK (warga negara Malaysia), And, WT, ST, LA, EL, dan SL yang kesemuanya berkewarganegaraan Indonesia. Pada awal tahun 2008, terdapat 3 pengurus Asian Agri yang dicekal yaitu DSO, GPS, dan LR, sehingga jumlah keseluruhan pengurus Asian Agri yang dicekal adalah 11 orang. Sampai dengan April 2008, tiga (3) berkas penyidikan perkara penggelapan pajak PT. Asian Asian Agri telah dilimpahkan kepada Kejaksaan Agung. Ketiga berkas tersebut atas nama WT, ST, dan GBS untuk tahun pajak 2002-2005 dengan potensi kerugian negara sebesar 80 miliar rupiah.