

KATA PENGANTAR

Puji Syukur atas berkat dan rahmat Tuhan buku ini dapat selesai disusun. Buku Hukum Pajak ini merupakan buku pegangan bagi mahasiswa yang mengambil mata kuliah hukum pajak. Buku hukum pajak ini merupakan dasar bagi Mahasiswa untuk memahami peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada, dengan demikian maka Mahasiswa akan mendapat gambaran yang luas tentang perpajakan.

Terima kasih saya ucapkan kepada Bapak Dr. Haposan Siallagan, S.H., M.H. selaku Rektor Universitas HKBP Nommensen, Dr. (E). Hamonangan Siallagan, S.E., M.Si. selaku Dekan FEB Universitas HKBP Nommensen dan semua pihak yang telah memberikan dukungan dan masukan sehingga buku ini dapat diselesaikan dengan baik.

Untuk mendukung penyempurnaan buku ini dari waktu ke waktu, saya mengharapkan masukan dari semua pihak yang memiliki ide atau hal-hal yang diperlukan dalam menyempurnakan buku ini. Demikian saya sampaikan dan saya ucapkan terima kasih.

Medan, September 2022
Penyusun,

Magdalena Judika Br Siringoringo, S.E., M.Si.

DAFTAR ISI

Kata Pengantar	i
Daftar Isi	ii
BAB 1	
PENDAHULUAN	1
Sejarah Reformasi Perpajakan di Indonesia, Pengertian Pajak, Pajak dan Masyarakat, Pancasila dan Pajak, Falsafah Pajak, Fungsi Pajak, Kebijakan Fiskal, Pajak Ditinjau dari Segi Hukum, Pajak Ditinjau dari Segi Ekonomi, Pendekatan Pajak	
BAB 2	
PENGERTIAN DAN PENAFSIRAN HUKUM PAJAK	15
Defenisi Hukum Pajak, Kedudukan Hukum Pajak dalam Tata Hukum Nasional, Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Perdata, Hubungan Hukum Pajak dengan Hukum Pidana, Sistematika Hukum Pajak, Penafsiran dalam Hukum Pajak	
BAB 3	
TEORI DAN TATA CARA PEMUNGUTAN PAJAK	21
Dasar Teori Pemungutan Pajak, Syarat-syarat Pemungutan Pajak, Stelsel Pemungutan Pajak, Sistem Pemungutan Pajak, Yurisdiksi Pemungutan Pajak	
BAB 4	
PENGGOLONGAN PAJAK DAN RETRIBUSI	28
Penggolongan Pajak, Jenis-jenis Retribusi	
BAB 5	
TARIF PAJAK	31
Tarif Pajak, Sistem Pajak, Kebijakan Pajak	
BAB 6	
KETETAPAN PAJAK	41
Macam-macam Ketetapan Pajak, Daluwarsa Penetapan	
BAB 7	
UTANG DAN PENAGIHAN UTANG PAJAK	47
Saat Timbulnya Utang Pajak, Cara Pengenaan Utang Pajak, Hapusnya Utang Pajak, Penagihan Pajak	
BAB 8	
PERADILAN DALAM HUKUM PAJAK	62
Peradilan Administrasi Pajak, Keberatan dan Banding, Pengadilan Pajak, Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali Sanksi Administrasi Perpajakan	

BAB 9		
PEMERIKSAAN DAN PENYIDIKAN PAJAK		76
Pengertian Pemeriksaan, Penyidikan Pajak		
BAB 10		
TINDAK PIDANA PAJAK		89
Pengertian, Tindak Pidana Pajak, Penuntutan Tindak Pidana Pajak		
BAB 11		
SUBJEK DAN OBJEK PAJAK		94
Subjek Pajak, Objek Pajak		
BAB 12		
HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK DAN FISKUS		104
Hak dan Kewajiban Wajib Pajak, Hak dan Kewajiban Fiskus, Penghindaran Pajak, Rahasia Jabatan, Kuasa/Wakil Wajib Pajak		
BAB 13		
HUKUM PAJAK INTERNASIONAL		111
Pengertian Hukum Pajak Internasional, Kedaulatan Hukum Pajak Internasional Indonesia, Sumber-sumber Hukum Pajak Internasional, Terjadinya Pajak Berganda Internasional, Cara Penghindaran Pajak Berganda Internasional		

A. SEJARAH DAN REFORMASI PERPAJAKAN DI INDONESIA

Pajak pada mulanya merupakan suatu upeti (pemberian secara cuma-cuma) namun sifatnya merupakan suatu kewajiban yang dapat dipaksakan yang harus dilaksanakan oleh rakyat (masyarakat) kepada seorang raja atau pengusaha.

Rakyat ketika itu memberikan upetinya kepada raja atau pengusaha berbentuk natura berupa padi, ternak atau hasil tanaman lainnya seperti pisang, kelapa dan lain-lain. Pemberian yang dilakukan rakyat saat itu digunakan untuk keperluan atau kepentingan raja atau pengusaha setempat. Sedangkan imbalan atau prestasi yang dikembalikan kepada rakyat tidak ada oleh karena memang sifatnya hanya untuk kepentingan sepihak dan seolah-olah ada tekanan secara psikologis karena kedudukan raja yang lebih tinggi status sosialnya dibandingkan rakyat.

Namun, dalam perkembangannya, sifat upeti yang diberikan oleh rakyat tidak lagi hanya untuk kepentingan raja saja, tetapi sudah mengarah kepada kepentingan rakyat itu sendiri. Artinya pemberian yang dilakukan rakyat kepada raja atau pengusaha digunakan untuk kepentingan umum seperti untuk menjaga keamanan rakyat, memelihara jalan, membangun saluran air untuk pengairan sawah, membangun sarana sosial lainnya seperti taman, serta kepentingan umum lainnya.

Dengan adanya perkembangan dalam masyarakat, maka sifat upeti (pemberian) yang semula dilakukan cuma-cuma dan sifatnya memaksa tersebut, kemudian dibuat suatu aturan-aturan yang lebih baik agar sifatnya yang memaksa tetap ada, namun unsur keadilan lebih diperhatikan. Guna memenuhi unsur keadilan ini maka rakyat diikutsertakan dalam membuat aturan-aturan dalam pemungutan pajak, yang nantinya akan dikembalikan juga hasilnya untuk kepentingan rakyat itu sendiri.

Adanya perkembangan masyarakat yang akhirnya membentuk suatu negara dan dengan dilandasi unsur keadilan dalam pemungutan pajak, maka dibuatlah suatu ketentuan berupa undang-undang yang mengatur mengenai bagaimana tata cara pemungutan pajak, jenis-jenis pajak apa saja yang dapat dipungut, siapa saja yang harus membayar pajak, serta berapa besarnya pajak yang harus dibayar.

Sejak zaman penjajahan Belanda ternyata telah diberlakukan cukup banyak undang-undang yang mengatur mengenai pembayaran pajak, yaitu sebagai berikut :

1. Ordonansi Rumah Tangga (Stbl 1908 No. 13),
2. Atuaran Bea Materai (Stbl 1921 No. 498),
3. Ordonansi Bea Balik Nama (Stbl 1924 No. 291),
4. Ordonansi Pajak Kekayaan (Stbl 1932 No. 405),
5. Ordonansi Pajak Kendaraan Bermotor (Stbl 1934 No. 718),
6. Ordonansi Pajak Upah (Stbl 1934 No. 611),
7. Ordonansi Pajak Potong (Stbl 1936 No. 671),
8. Ordonansi Pajak Pendapatan (Stbl 1944 No. 17),
9. Undang-undang Pajak Radio (Undang-undang No. 12 Tahun 1947),
10. Undang-undang Pajak Pembangunan (Undang-undang No. 14 Tahun 1947),
11. Undang-undang Pajak Peredaran (Undang-undang No. 12 Tahun 1952).

Kemudian sejalan dengan perkembangan ekonomi dan masyarakat, diundangkan lagi beberapa undang-undang, antara lain :

1. Undang-undang Pajak Penjualan Tahun 1951 yang diubah dengan Undang-undang Nomor 2 Tahun 1968,
2. Undang-undang Nomor 21 Tahun 1959 tentang Pajak Dividen yang diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1967 tentang Pajak Atas Bunga, Dividen, dan Royalti,
3. Undang-undang Nomor 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa,
4. Undang-undang Nomor 74 Tahun 1958 tentang Pajak Bangsa Asing,
5. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1967 tentang Tata Cara Pemungutan PPD, PKK, dan PPS atau Tata Cara MPS-MPO.

Terlalu banyak undang-undang yang dikeluarkan mengakibatkan masyarakat mengalami kesulitan dalam pelaksanaannya. Selain itu, beberapa undang-undang di atas ternyata dalam perkembangannya tidak memenuhi rasa keadilan, lebih dari itu falsafah undang-undang dimaksud masih dibuat oleh dan kepentingan penjajah Belanda.

Menyadari kondisi di atas, maka pada tahun 1983 pemerintah bersama-sama dengan Dewan Perwakilan Rakyat sepakat melakukan **Reformasi Undang-undang Perpajakan** yang ada dengan mencabut semua undang-undang yang ada dan mengundang 3 (tiga) paket undang-undang perpajakan yang sifatnya lebih mudah dipelajari dan dipraktekkan serta tidak menimbulkan duplikasi dalam hal pemungutan pajaknya dan unsur keadilan menjadi lebih diutamakan, bahkan sistem pemungutan pajak yang semula *official assessment* diubah menjadi *self assessment*. Ketiga undang-undang dimaksud adalah :

1. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (disingkat dengan KUP).

Undang-undang ini mulai berlaku tanggal 1 Januari 1984. Undang-undang ini sekaligus mengganti ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang diatur dalam :

- a. Ordonansi Pajak Perseroan 1925,
- b. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944,
- c. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925.
- d. Undang-undang Nomor 10 Tahun 1970 tentang Pajak atas Bunga, Dividen dan Royalti 1970.

2. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (disingkat dengan PPh).

Undang-undang ini mulai berlaku tanggal 1 Januari 1984, dan dengan berlakunya undang-undang ini sekaligus mengganti :

- a. Ordonansi Pajak Perseroan 1925,
- b. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944,
- c. Undang-undang Nomor 10 Tahun 1970 tentang Pajak atas Bunga, Dividen dan Royalti 1970.

3. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (disingkat dengan PPN dan PPN BM).

Undang-undang ini seyogyanya berlaku mulai 1 Januari 1984, namun karena kondisi yang belum memungkinkan, dengan Perpu Nomor 1 Tahun 1984 dan pelaksanaannya berlaku mulai 1 April 1985. Dengan berlakunya undang-undang ini sekaligus mengganti Undang-undang Pajak Penjualan 1951.

Pada tahun 1985 pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat kembali melakukan reformasi undang-undang perpajakan yang kedua yaitu dengan mengeluarkan :

1. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Undang-undang ini berlaku mulai 1 Januari 1986, dan dengan berlakunya undang-undang ini sekaligus mengganti :
 - a. Ordonansi Pajak Rumah Tangga 1908,
 - b. Ordonansi Verponding Indonesia 1923,
 - c. Ordonansi Verponding Indonesia 1928,
 - d. Ordonansi Pajak Kekayaan 1932,
 - e. Ordonansi Pajak Jalan 1942,
 - f. Pasal 14 huruf j, k dan l Undang-undang Nomor 11/Drt Tahun 1957 tentang Peraturan Umum Pajak Daerah,
 - g. Undang-undang Nomor 11/Prp Tahun 1959 tentang Pajak Hasil Bumi (Ipeda).
2. Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai (BM). Undang-undang ini berlaku mulai 1 Januari 1986, dan berlakunya undang-undang ini sekaligus juga mengganti Aturan Bea Materai (ABM) 1921 atau Zegelverordening 1921.

Dengan diberlakukannya kelima undang-undang tersebut di atas, semua lapisan masyarakat tentunya diharapkan turut berpartisipasi dan dapat mengerti akan kewajibannya untuk membayar pajak sesuai dengan sistem *self assessment* yang berlaku sejak tahun 1983 berdasarkan reformasi undang-undang perpajakan tersebut. Empat dari lima undang-undang di atas kemudian pada tahun 1994 mengalami perubahan dengan mengubah beberapa pasal yang dipandang perlu dengan undang-undang sebagai berikut :

1. Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP),
2. Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPH),
3. Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPn BM),
4. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 1983 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB).

Selanjutnya pada tahun 1997 pemerintah kembali mengadakan perubahan atas undang-undang perpajakan yang ada dan membuat beberapa undang-undang yang berkaitan dengan masalah perpajakan dalam rangka mendukung undang-undang yang sudah ada, yaitu :

1. Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP),
2. Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD),
3. Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP),
4. Undang-undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Adanya perkembangan ekonomi dan masyarakat yang terus menerus dan dalam rangka memberikan rasa keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, pada tahun 2000 kembali pemerintah mengadakan perubahan terhadap undang-undang perpajakan yang dibuat pada tahun 1983, yang selengkapnya seperti dibawah ini :

1. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 mengenai perubahan atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP),
2. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 mengenai perubahan atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Pajak Penghasilan (PPh),
3. Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 mengenai perubahan atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPn BM),
4. Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 mengenai perubahan atas Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP),
5. Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 mengenai perubahan atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997.

Dalam rangka meningkatkan profesionalisme aparaturnya perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak serta untuk menjadikan landasan hukum yang lebih baik bagi aparaturnya perpajakan dan wajib pajak untuk melaksanakan tugas dan kewajibannya maka Dewan Perwakilan Rakyat pada tanggal 19 Juni 2007 menyetujui Rancangan Undang-undang menjadi peraturan perundang-undangan yaitu :

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

Pada Pasal II ayat 3 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 disebutkan bahwa undang-undang ini mulai berlaku tanggal 1 Januari 2008.

B. PENGERTIAN PAJAK

Dalam memahami mengapa seseorang harus membayar pajak untuk membiayai pembangunan yang terus dilaksanakan, maka perlu dipahami terlebih dahulu akan pengertian dari pajak itu sendiri. Seperti diketahui bahwa negara dalam menyelenggarakan pemerintahan mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupannya. Hal ini sesuai dengan tujuan negara yang dicantumkan di dalam Pembukaan UUD 1945 pada alinea keempat yang berbunyi “melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia serta untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial”.

Dari uraian di atas tampak bahwa karena kepentingan rakyat, negara memerlukan dana untuk kepentingan tersebut. Dana yang akan dikeluarkan ini tentunya didapat dari rakyat itu sendiri melalui pemungutan yang disebut dengan pajak. Pemungutan pajak harus terlebih dahulu disetujui oleh rakyatnya sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23 ayat 2 Undang-undang Dasar 1945 yang menegaskan agar setiap pajak yang akan dipungut haruslah berdasarkan undang-undang. Pemungutan pajak yang harus berlandaskan undang-undang ini berarti pemungutan pajak tersebut telah mendapat persetujuan dari rakyatnya melalui perwakilannya di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) yang biasa disebut “berasaskan yuridis”. Dengan asas ini berarti telah memberikan jaminan hukum yang tegas akan hak negara dalam memungut pajak.

Untuk mengetahui apa arti pajak, Santoso Brotodihardjo, SH, dalam bukunya “Pengantar Ilmu Hukum Pajak” mengemukakan beberapa pendapat pakar tentang definisi pajak yang beberapa diantaranya dalam kutipan sebagai berikut :

1. Mr. Dr. N.J. Feldmann

“Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada Penguasa, (menurut norma-norma yang ditetapkan secara umum), tanpa adanya kontra-prestasi dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum”.

2. Prof. Dr. M.J.H. Smeets

“Pajak adalah prestasi kepada Pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakannya, tanpa adanya kontra-prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran Pemerintah:.. “Seetms mengakui bahwa definisinya hanya menonjolkan fungsi budgeter saja, baru kemudian ia menambahkan fungsi mengatur pada definisinya”.

3. Dr. Soeparman Soemahamidjaja

“Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh Pengusaha berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum”.

Ia mencantumkan istilah Iuran Wajib dengan harapan terpenuhnya ciri bahwa pajak dipungut dengan bantuan dari dan kerja sama dengan Wajib Pajak, sehingga perlu pula dihindari penggunaan istilah “paksaan”. Selanjutnya ia berpendapat terlalu berlebihan kalau khusus mengenai pajak ditekankan pentingnya unsur paksaan karena dengan mencantumkan unsur paksaan seakan-akan ada kesadaran masyarakat untuk melakukan kewajibannya.

4. Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H.

“Pajak adalah iuran rakyat kepada Kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa-timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.

Rochmat Soemitro menjelaskan bahwa unsur ‘dapat dipaksakan’ artinya bahwa bila utang pajak tidak dibayar, maka utang pajak tersebut dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti dengan mengeluarkan surat paksa dan melakukan penyitaan bahkan bisa dengan melakukan penyanderaan. Sedangkan terhadap pembayaran pajak tersebut tidak dapat ditunjukkan jasa timbal-balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi.

Jika dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang sebelumnya (khususnya undang-undang tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan), tidak pernah mencantumkan definisi atau pengertian pajak, namun dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, menambahkan satu angka yaitu pada Pasal 1 angka 1 yang menyebutkan pengertian pajak :

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Defenisi atau pengertian yang tersurat dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 dapat dikatakan persis atau mengadopsi defenisi atau pengertian yang dikemukakan oleh Rochmat Soemitro. Hanya dalam pengertian undang-undang kalimat *iuran rakyat* lebih dipertegas dengan kalimat *kontribusi wajib oleh orang pribadi dan badan*.

Dari beberapa pendapat yang memberikan definisi atau pengertian pajak tersebut di atas di atas, dapat disimpulkan bahwa ada lima unsur yang melekat dalam pengertian pajak, yaitu :

1. Pembayaran pajak harus berdasarkan undang-undang,
2. Sifatnya dapat dipaksakan,
3. Tidak ada kontra-prestasi (imbalan) yang langsung dapat dirasakan oleh pembayar pajak,
4. Pemungutan pajak dilakukan oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun daerah (tidak boleh dipungut oleh swasta) dan
5. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah (rutin dan pembangunan) bagi kepentingan masyarakat umum.

Pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada negara yang hasilnya juga akan dikembalikan kepada masyarakat. Sebab itu, pemungutan pajak harus mendapat persetujuan dari rakyat itu sendiri mengenai jenis pajak apa saja yang akan dipungut serta berapa besarnya pemungutan pajak. Proses persetujuan rakyat dimaksud tentunya hanya dapat dilakukan dengan suatu undang-undang. Pertanyaannya sekarang mengapa harus dengan undang-undang? Landasan yuridis untuk menjawab pertanyaan tersebut adalah dengan mengacu pada Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan bahwa “segala pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang”. Sebaliknya bila ada pungutan yang namanya pajak namun tidak berdasarkan undang-undang, maka pungutan tersebut bukanlah pajak tetapi lebih tepat disebut perampokan (*taxation without representation is robbery*).

Sifat pemungutan pajak yang dapat dipaksakan dapat menjelaskan bahwa uang yang dikumpulkan dari pajak akan dikembalikan kepada rakyat dalam bentuk pembangunan serta pelayanan yang diberikan oleh pemerintah. Supaya ada kepastian dalam proses pengumpulannya dan berjalannya pembangunan secara berkesinambungan, maka sifat pemaksaannya harus ada dan rakyat itu sendiri telah menyetujui dalam bentuk undang-undang. Unsur pemaksaan disini berarti apabila Wajib Pajak tidak mau membayar pajak, pemerintah dapat melakukan upaya paksa dengan mengeluarkan suatu Surat Paksa agar Wajib Pajak mau melunasi utang pajaknya.

Pertanyaan selanjutnya adalah mengapa swasta tidak diperbolehkan melakukan pemungutan pajak? Pertanyaan itu dapat dijawab bahwa yang menjalankan roda pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat adalah pemerintah (baik pusat maupun daerah). Pemerintah dalam melaksanakan pembangunan tidak ada maksud untuk mencari keuntungan, sedangkan swasta mencari keuntungan. Selain itu, apa yang telah dilakukan pemerintah selalu dipertanggungjawabkan kepada rakyat pada kurun waktu tertentu. Uang yang dikumpulkan dari pajak dan pengeluarannya dilakukan melalui mekanisme kontrol setiap tahun yang dikenal dengan nama APBN/APBD. Dari format APBN/APBD dapat diketahui untuk keperluan apa saja uang pajak digunakan.

C. PAJAK DAN MASYARAKAT

Pajak adalah gejala masyarakat, artinya bahwa pajak hanya terdapat dalam masyarakat. Jika tidak ada masyarakat tidak akan ada pajak. Mengapa pajak hanya akan ada dalam masyarakat? Masyarakat adalah kumpulan manusia yang pada suatu waktu berkumpul di suatu tempat (untuk jangka waktu pendek atau untuk jangka waktu panjang) dengan tujuan tertentu.

Desa, nagari, negara adalah masyarakat yang mempunyai tujuan bersama tertentu. Bangsa Indonesia telah bertekad dan berikrar untuk mendirikan negara (masyarakat) untuk

jangka waktu yang panjang untuk tujuan tertentu dengan Pancasila sebagai dasar falsafahnya.

Masyarakat terdiri dari individu. Menurut organ teori dari Otto von Gierke, individu tidak mungkin ada/tidak mungkin hidup tanpa ada masyarakat, sehingga individu tidak dapat dipisahkan dari masyarakat.

Individu mempunyai hidup sendiri dan mempunyai kepentingan sendiri, yang dapat dibedakan dari hidup masyarakat dan kepentingan masyarakat. Walaupun demikian hidup individu dan kepentingan individu tidak dapat dipikirkan terlepas sama sekali dari hidup dan kepentingan negara.

Kelangsungan hidup negara juga berarti kelangsungan hidup individu. Hidup negara adalah lain daripada hidup individu, tetapi walaupun lain toh masing-masing memerlukan biaya. Biaya hidup individu, menjadi beban sendiri dan berasal dari penghasilan individu. Biaya hidup negara adalah untuk kelangsungan alat-alat negara, administrasi negara, lembaga negara, dan seterusnya dan harus dibiayai dari penghasilan negara.

Penghasilan negara adalah berasal dari rakyatnya melalui pungutan pajak, dan/atau dari hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara itu (*natural resources*). Dua sumber itu merupakan sumber yang terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara.

Jadi penghasilan itu untuk membiayai kepentingan umum yang akhirnya juga mencakup kepentingan pribadi individu seperti kesehatan rakyat, pendidikan, kesejahteraan dan sebagainya. Jadi dimana ada kepentingan masyarakat, disitu timbul pungutan pajak sehingga pajak adalah senyawa dengan kepentingan umum.

Pungutan pajak mengurangi penghasilan/kekayaan individu tetapi sebaliknya merupakan penghasilan masyarakat yang kemudian dikembalikan lagi kepada masyarakat, melalui pengeluaran-pengeluaran rutin dan pembangunan yang akhirnya kembali lagi kepada seluruh masyarakat yang bermanfaat bagi rakyat (tidak hanya yang membayar pajak, tetapi juga kepada rakyat yang tidak membayar pajak). Jadi nyata disini bahwa kepentingan masyarakat dibiayai dengan pajak.

D. PANCASILA DAN PAJAK

Pancasila sebagai falsafah negara merupakan landasan idil dari pungutan pajak. Sudah barang tentu Pancasila dengan lima silanya harus mendapatkan penjabarannya dalam perundang-undangan pajak.

Di bawah ini kami mencoba menjabarkan Pancasila dalam peraturan perundang-undangan pajak.

Pertama-tama Pancasila yang bersifat *kekeluargaan* dan *kegotong-royongan* sudah terjelma dalam peraturan perpajakan.

Pajak yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran untuk kepentingan masyarakat umum sudah nyata berdasarkan kegotong-royongan dan kekeluargaan. Gotong royong yang mengandung sifat secara bersama melakukan usaha atau membiayai kepentingan umum, tanpa secara langsung mendapatkan imbalan tersimpul dalam pengertian pajak. Kekeluargaan yang merupakan sifat khas dari bangsa Indonesia, selalu mendasari semua tindakan bangsa Indonesia. Rasa kekeluargaan menimbulkan pengertian dan kesukarelaan pada setiap bangsa Indonesia, untuk ikut serta dalam pembiayaan kepentingan umum. Membayar pajak berdasarkan sifat kekeluargaan tidak hanya dipandang sebagai kewajiban, tetapi juga sebagai hak untuk ikut serta dalam pembiayaan pengeluaran

negara (pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan). Rakyat Indonesia akan bangga, kalau dikatakan bahwa ia ikut membiayai pembangunan Indonesia yang oleh pihak luar negeri dinyatakan sebagai berhasil.

Rasa kekeluargaan akan nampak juga dalam peraturan bangsa Indonesia, bahwa bangsa Indonesia merupakan keluarga besar yang kelangsungan hidupnya dijamin oleh setiap anggota masyarakat Negara Republik Indonesia. Sebagian besar biaya itu berasal dari pajak-pajak, ditambah dengan penghasilan dari sumber kekayaan alam yang terdapat di bumi Indonesia, yang menjadi milik bangsa Indonesia, yang dikuasai oleh Pemerintah Republik Indonesia atas nama seluruh rakyat Indonesia.

Pancasila mendapatkan penjabaran dalam pajak-pajak, karena pajak itu tidak lain daripada penjelmaan kekeluargaan dan kegotongroyongan rakyat, dimana rakyat memberikan baktinya berupa uang dengan tiada mendapatkan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran untuk kepentingan masyarakat umum, yang akhirnya juga mencakup kepentingan individu. Apa yang berasal dari wajib pajak yang hanya merupakan sebagian kecil dari masyarakat (lebih kurang 1% dari penduduk yang membayar pajak) digunakan untuk kepentingan seluruh rakyat, juga untuk kepentingan mereka tidak membayar pajak, sehingga di sini nampak terjadi *pemerataan*.

Hubungan *sila* pertama Ketuhanan Yang Maha Esa dengan pajak-pajak ialah bahwa pajak yang dipungut oleh negara merupakan ciptaan manusia, tidak bertentangan dengan Ketuhanan, karena dalam Alkitab, Al-Qur'an atau Kitab Suci lainnya Tuhan juga memerintahkan manusia membayar perpuluhan atau zakat untuk digunakan bagi kepentingan orang-orang yang miskin atau untuk kepentingan masyarakat umum tanpa mendapatkan imbalan secara langsung.

Sila kedua. Kemanusiaan yang Adil dan Beradab, tersirat dalam segi yuridis dari pajak. Pajak selain harus memenuhi keadilan harus juga sesuai dengan peradaban manusia. Khususnya peradaban yang terdapat di Indonesia. Keadilan yang merupakan salah satu syarat yuridis dari pajak-pajak tercermin dalam prinsip non diskriminasi, prinsip daya pikul, artinya bahwa orang dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama, dan tidak dibenarkan mengadakan perlakuan yang berlainan terhadapnya, tak pandang bangsa, golongan, aliran, ideologi dan lain sebagainya. Kemanusiaan artinya bahwa perlakuan wajib pajak harus secara manusia. Perlakuan manusiawi tidak boleh melanggar hak asasi manusia dan harus layak bagi manusia dan tindakan sewenang-wenang terhadap wajib pajak harus dihindarkan. Pungutan yang melampaui batas sehingga tidak memungkinkan manusia hidup secara layak adalah melanggar kemanusiaan yang beradab.

Dengan lain perkataan pajak-pajak yang memenuhi syarat-syarat kemanusiaan yang adil dan beradab tidak saja tercakup dalam undang-undang saja tetapi juga tersimpul dalam pelaksanaannya, khususnya mengenai sikap pejabat-pejabat yang mempunyai tugas melaksanakan peraturan perpajakan. Tindakan yang sewenang-wenang yang tidak menggunakan ukuran manusiawi tidak dapat dibenarkan. Yang menjadi masalah ialah apa yang dapat digunakan sebagai tolak ukur keadilan?

Pengertian keadilan adalah pengertian yang sangat relatif yang tergantung pada tempat, waktu serta ideologi. Apa yang adil untuk masyarakat Indonesia belum tentu adil untuk masyarakat Cina atau sebaliknya. Apa yang adil di masyarakat Indonesia di masa lampau belum tentu adil untuk masyarakat Indonesia waktu sekarang atau waktu mendatang. Khususnya bagi pajak yang dikenakan atas pendapatan/penghasilan maka *daya pikul* dapat digunakan sebagai tolak ukur.

Lalu kalau kita berfikir terus, perlu ditentukan apa yang disebut daya pikul,. Apa yang merupakan unsur daya pikul dan apa yang menentukan daya pikul itu. Hal ini akan diuraikan di belakang.

Sila ketiga. Persatuan Indonesia dijabarkan dalam pajak-pajak, karena pajak-pajak merupakan sumber keuangan utama untuk mempertahankan persatuan yang telah diproklamasikan pada tanggal 17 Agustus 1945, karena hidup suatu bangsa tergantung pada adanya pendapatan negara yang merupakan jiwa untuk kelangsungan dan kesinambungan hidup bangsa. Tanpa pendapatan yang sebagian besar berasal dari pajak yang datangnya dari rakyat sendiri, bangsa Indonesia sebagai persatuan yang nyata, tidak mungkin tetap mandiri dan langsung hidup. Dengan cara berfikir sedemikian maka pajak merupakan alat pemersatu bangsa yang mutlak.

Sila keempat. Kerakyatan yang dipimpin oleh Hikmah Kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan, sebenarnya sudah tertera dalam pasal 23 ayat 2 Undang-undang Dasar 1945, yang menyebutkan bahwa semua pajak-pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang. Kerakyatan mengandung arti bahwa rakyat ikut menentukan pajak-pajak tidak bertindak secara langsung melainkan melalui wakil-wakilnya dalam Dewan Perwakilan Rakyat yang dipimpin secara langsung dan demokratis oleh rakyat sendiri.

Mengapa pajak-pajak harus ditetapkan dengan undang-undang? Pajak yang merupakan peralihan kekayaan dari individu ke Pemerintah yang mewakili masyarakat, terjadi tanpa suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk. Peralihan kekayaan tanpa imbalan dalam hukum itu hanya dapat berbentuk pemberian secara sukarela dan ikhlas (sedekah, hadiah) atau berupa perampokan, perampasan. Agar supaya pajak tidak dikualifikasi sebagai perampokan maka diperlukan persetujuan dari rakyat, dan persetujuan rakyat ini dilakukan melalui DPR. Dan apa saja yang sudah disetujui Dewan Perwakilan Rakyat berarti sudah mendapatkan persetujuan dari rakyat dan dituangkan dalam bentuk undang-undang bersama Presiden. Dalam Dewan Perwakilan Rakyat pemutusan persoalan dilakukan secara musyawarah, dan seberapa boleh tidak melalui pemungutan suara.

Sila kelima. Keadilan sosial bagi seluruh Rakyat Indonesia sudah juga terjabar dalam pajak-pajak. Pajak merupakan suatu alat untuk pembiayaan masyarakat, yaitu untuk membiayai pengeluaran kepentingan masyarakat umum. Tidak semua orang yang bertempat tinggal di Indonesia membayar pajak. Hanya sebagian orang yang bertempat tinggal di Indonesia membayar pajak. Tetapi hasil yang diperoleh dari pajak-pajak itu digunakan untuk kepentingan bersama, juga untuk kepentingan rakyat yang tidak membayar pajak. Disini letak pemerataan dari pajak. Pembangunan yang sebagian besar dibiayai dari hasil pajak (jika ada tersisa Public Saving) dinikmati oleh seluruh rakyat Indonesia, tak pandang apakah rakyat itu ikut memikul beban pajak atau tidak. Pemerataan pembangunan yang dibiayai dengan pajak-pajak dilaksanakan melalui 8 (delapan) jalur pemerataan, sehingga setiap orang sampai ke pelosok-peolosok dapat menikmati hasil pembangunan di berbagai bidang, umpama di bidang pendidikan, bidang kesehatan, bidang keadilan dan lain sebagainya. Delapan jalur pemerataan itu ialah:

1. Pemerataan pemenuhan kebutuhan pokok rakyat, khusus pangan, sandang dan perumahan.
2. Pemerataan kesempatan memperoleh pendidikan dan pelayanan kesehatan.
3. Pemerataan pembagian pendapatan.
4. Pemerataan kesempatan kerja.
5. Pemerataan kesempatan berusaha.
6. Pemerataan kesempatan berpartisipasi dalam pembangunan, khususnya generasi muda dan kaum wanita.

7. Pemerataan penyebaran pembangunan di seluruh wilayah tanah air.
8. Pemerataan kesempatan memperoleh keadilan.

Sifat pemerataan lainnya dari pajak-pajak ialah bahwa pajak atas penghasilan yang menggunakan tarif yang progresif mempunyai efek meratakan pendapatan. Tarif progresif ialah tarif yang prosentase pemungutannya semakin tinggi, jika dasar pendapatan dikenakan pajak semakin tinggi. Dengan penerapan tarif progresif ini maka pendapatan sisa setelah dikenakan pajak (*disposable income*) menjadi lebih merata daripada jika digunakan tarif yang proporsional. Pemerataan ini juga terkandung dalam perintah Tuhan melalui kewajiban memberikan zakat, zakat fitrah, sedekah dan sebagainya. Tuhan tidak melarang orang mencari kekayaan, asal jalannya melalui jalan yang sah, yang diperkenankan oleh agama dan undang-undang negara. Selanjutnya kekayaan yang diperoleh orang hanya merupakan titipan kekayaan Tuhan pada manusia, yang apabila ia menghendaki dapat ditarik kembali dengan bermacam-macam cara. Maka oleh sebab itu Tuhan memerintahkan supaya sebagian dari kekayaan-Nya yang dititipkan pada manusia diberikan kepada mereka yang membutuhkan (orang miskin, yatim piatu, anak cacat dan lain sebagainya). Maka oleh sebab itu pajak sebagai alat pemerataan tidak bertentangan dengan Ketuhanan bahkan sebaliknya merupakan pelaksanaan dari Ketuhanan.

E. FALSAFAH PAJAK

Pajak mempunyai latar belakang falsafah. Falsafah pajak ini lebih lanjut lagi berdasarkan falsafah negara yaitu Pancasila.

Pasal 23 ayat 2 UUD 1945, merupakan dasar hukum pungutan pajak yang berbunyi : “Segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan Undang-undang”.

Mengapa pajak harus berdasarkan UU? Apakah tidak mungkin pungutan pajak hanya didasarkan pada Keputusan Presiden atau pada Keputusan Menteri Keuangan?

Walaupun pasal 23 (2) UUD 1945, merupakan dasar hukum pungutan pajak, tapi pada hakekatnya dalam ketentuan ini tersirat Falsafah Pajak. Pajak harus berdasarkan undang-undang, karena pajak menyayat daging tubuh kita sendiri.

Pajak tidak memberikan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk atau secara ekstrim dapat dikatakan pajak tidak memberikan “imbalan”. Dan peralihan kekayaan yang tanpa imbalan hanya dapat berupa perampokan, pencurian, perampasan atau pemberian secara sukarela. Dan pajak bukan bermaksud demikian, maka oleh sebab itu semua pemungutan pajak harus terlebih dahulu mendapatkan persetujuan dari rakyat, karena pajak menyayat daging sendiri. Persetujuan dari rakyat ini, diperoleh dari Dewan Perwakilan Rakyat yang terdiri dari wakil-wakil rakyat, yang secara langsung dipilih sendiri oleh rakyat dalam pemilihan umum.

Dan jika rancangan UU pajak, sudah mendapat persetujuan dari DPR, maka ini berarti sudah mendapat persetujuan dari rakyat. Dan apa yang sudah mendapat persetujuan dari rakyat (RUU Pajak) bersama Presiden, sebagai ketua badan eksekutif, dituangkan dalam bentuk undang-undang. Maka itulah alasannya mengapa pajak-pajak harus berdasarkan undang-undang.

Ternyata falsafah yang tersirat dalam Pasal 23 (2) UUD 1945 juga dijadikan dasar-dasar falsafah pajak di Inggris dan Amerika dengan kata-kata: *No Taxation Without Representation (Inggris)*, *Taxation Without Representation is Robbery (USA)*.

Jadi ternyata bahwa falsafah pajak yang dianut oleh Indonesia secara kebetulan, dan secara terpisah, sama dengan falsafah negara-negara yang maju.

F. FUNGSI PAJAK

Dalam literatur pajak sering disebutkan bahwa fungsi pajak ada dua yaitu fungsi *budgeter* dan fungsi *regulerend*. Namun dalam perkembangannya fungsi pajak tersebut dapat dikembangkan dan ditambah dua fungsi lagi yaitu fungsi demokrasi dan fungsi redistribusi.

Fungsi budgeter adalah fungsi yang letaknya di sektor publik yaitu fungsi untuk mengumpulkan uang pajak sebanyak-banyaknya sesuai dengan undang-undang berlaku yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, yaitu pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan dan bila ada sisa (surplus) akan digunakan sebagai tabungan pemerintah untuk investasi pemerintah.

Sedangkan **fungsi regulerend** adalah suatu fungsi bahwa pajak-pajak tersebut akan digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan. Fungsi regulerend ini umumnya dapat dilihat di dalam sektor swasta. Hal ini sesuai dengan apa yang dikemukakan oleh Dr. Soemitro Djojohadikusumo dengan **Fiscal Policy** sebagai suatu alat pembangunan yang harus mempunyai satu tujuan yang bersamaan secara langsung menemukan dana-dana yang akan digunakan untuk *public investment* dan secara tidak langsung digunakan untuk menyalurkan *private saving* ke arah sektor-sektor yang produktif, maupun digunakan untuk mencegah pengeluaran-pengeluaran yang menghambat pembangunan.

Fungsi demokrasi dari pajak adalah suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong-royong, termasuk kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan manusia. Fungsi demokrasi pada masa sekarang ini sering dikaitkan dengan hak seseorang apabila akan memperoleh pelayanan dari pemerintah. Apabila seseorang telah melakukan kewajibannya membayar pajak kepada negara sesuai ketentuan yang berlaku, maka ia mempunyai hak pula untuk mendapatkan pelayanan yang baik dari pemerintah. Bila pemerintah tidak memberikan pelayanan yang baik, pembayar pajak bisa melakukan protes (*complaint*) terhadap pemerintah dengan mengatakan bahwa ia telah membayar pajak, mengapa tidak mendapatkan pelayanan yang semestinya. Fungsi pajak yang terakhir adalah fungsi redistribusi yaitu fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Hal ini dapat terlihat misalnya dengan adanya tarif progresif yang mengenakan pajak lebih besar kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan besar dan pajak yang lebih kecil kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan yang lebih sedikit (kecil).

Fungsi pajak ketiga dan keempat di atas sering kali tersebut sebagai fungsi tambahan karena fungsi ketiga dan keempat bukan merupakan tujuan utama dalam pemungutan pajak. Akan tetapi dengan perkembangan masyarakat modern fungsi ketiga dan keempat menjadi fungsi yang juga sangat penting tidak dapat dipisahkan, dalam rangka kemaslahatan manusia serta keseimbangan dalam mewujudkan hak dan kewajiban masyarakat.

Berkaitan dengan fungsi pajak di atas, khususnya untuk fungsi budgeter, tampak jelas jika dilihat data sebagaimana dimaksud pada pendahuluan, dimana peran pajak yang sangat strategis dalam kurun waktu 10 tahun terakhir tampak didominasi oleh penerimaan pajak. Bahkan dalam kurun waktu enam tahun terakhir secara berturut-turut sejak tahun 1992/1993 sampai dengan tahun 1997/1998 persentase peran pajak telah mencapai di atas 50 % dari volume penerimaan APBN. Sedangkan peran migas hanya mencapai di bawah 30 % dari volume APBN.

G. KEBIJAKAN FISKAL

Kebijakan fiskal menurut Jhingan memiliki tujuan-tujuan sebagai berikut:

- a. Untuk meningkatkan laju investasi,
- b. Untuk mendorong investasi yang optimal secara sosial,
- c. Untuk meningkatkan kesempatan kerja,
- d. Untuk meningkatkan stabilitas ekonomi di tengah ketidakstabilan internasional;
- e. Sebagai upaya menanggulangi inflasi,
- f. Untuk meningkatkan dan mendistribusikan pendapatan nasional.

Dalam perekonomian kontemporer komponen pendapatan pajak sebagai bagian dari kebijakan fiskal dipandang sebagai kebijakan yang memiliki peranan dan pengaruh yang sangat signifikan dalam pembangunan ekonomi terutama karena :

- a. Adanya pajak merupakan piranti yang penting di dalam mengekang permintaan yang semakin meningkat terhadap barang-barang konsumsi yang ditimbulkan oleh proses pembangunan.
- b. Perpajakan tidak hanya bertujuan untuk mendapatkan penerimaan yang lebih besar, namun juga berperan sebagai perangsang untuk menabung dan melakukan investasi.
- c. Untuk mentransfer sumber daya manusia kepada pemerintah agar digunakan lebih produktif.
- d. Perpajakan harus memperbaiki pola investasi di dalam perekonomian.
- e. Salah satu tujuan pokok perpajakan adalah untuk mengurangi jurang perbedaan pendapatan si kaya dan si miskin.
- f. Perpajakan harus memobilisasi surplus ekonomi untuk pembangunan secara berkesinambungan.

H. PAJAK DITINJAU DARI SEGI HUKUM

Pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh UU (TATESTAND) untuk membayar sejumlah uang kepada (kas) negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong-penghambat) untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan.

I. PAJAK DITINJAU DARI SEGI EKONOMI

Dari segi *Mikro Ekonomi* :

Mengurangi income individu, mengurangi daya beli seseorang, mengurangi kesejahteraan individu, mengubah pola hidup wajib pajak.

Dari segi *Makro Ekonomi* :

Pajak merupakan income bagi masyarakat (negara) tanpa menimbulkan kewajiban pada negara terhadap wajib pajak.

Hasil pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum, (pengeluaran rutin + pengeluaran pembangunan). Pengeluaran rutin untuk kelangsungan hidup negara. Pengeluaran pembangunan untuk kesejahteraan masyarakat melalui investasi publik untuk mencapai masyarakat Adil dan Makmur, spiritual dan material yang merata.

J. PENDEKATAN PAJAK

Pajak yang dijadikan sebagai sasaran studi dapat didekati dari berbagai sudut, seperti manusia saja sebagai objek ilmu dapat didekati dari berbagai sudut.

Kalau kita mendekati (*approach*) manusia dari segi kebutuhannya dengan memenuhi kebutuhannya dengan pemilikan barang-barang yang langka, kita berada dalam bidang ekonomi. Tapi kalau kita menghadapi manusia bertahan dengan kesehatannya, maka kita berada dalam ilmu kedokteran. Kalau kita mendekati manusia dari segi hak dan kewajibannya dalam hidup dan usahanya dalam masyarakat kita berhadapan dengan ilmu hukum. Demikian juga dengan pajak, pajak dapat didekati juga dari berbagai segi.

Pajak dapat didekati dari segi ekonomi. Jika pajak didekati dari segi ekonomi, kita akan mempelajari pajak dalam dampak ekonominya terhadap masyarakat, pengaruh pajak terhadap pola konsumsi, pengaruh pajak terhadap harga pokok, pengaruh pajak terhadap permintaan (*demand*) dan penawaran (*supply*) dan seterusnya.

Pajak dapat juga ditinjau dari segi *pembangunan*. Dalam *approach* ini, pajak-pajak akan dinilai dalam fungsinya dan dikaji dampaknya terhadap pembangunan. Pajak tidak selalu berguna bagi pembangunan. Pajak baru mempunyai manfaat terhadap pembangunan, apabila pajak-pajak, setelah digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin, masih ada cukup sisa (*public saving*) yang dapat digunakan untuk membiayai pembangunan melalui investasi publik.

Dari segi pembangunan pajak dapat ditinjau sebagai alat fiscal-policy atau kebijaksanaan fiskal. Dalam fiskal policy fungsi pajak harus dikombinasikan sedemikian rupa sehingga dapat memberikan hasil yang sebesar-besarnya bagi pembangunan. Masalah pokok dalam pembangunan adalah investasi. Investasi ini berasal dari saving (baik tabungan swasta maupun tabungan pemerintah = public saving). Investasi tabungan masyarakat tidak dapat diserahkan sepenuhnya kepada kehendak dan kerelaan golongan swasta, melainkan harus diarahkan ke jurusan tertentu. Melalui Deposito Berjangka, dengan pembebasan pajak atas bunga deposito berjangka. Pemerintah telah berhasil meningkatkan deposito berjangka yang besar artinya bagi pembangunan. Juga pasar uang dan modal, yang mempunyai peranan penting dalam pembangunan, dapat digalakkan oleh pemerintah dengan menggunakan pajak-pajak sebagai alat-alat penggerak.

Pajak dapat ditinjau dari segi *penerapan praktis*. Dalam *approach* ini yang diutamakan adalah penerapannya, siapa yang dikenakan, apa yang dikenakan, berapa banyak pajak, bagaimana cara menghitungnya, tanpa banyak menghiraukan segi hukumnya, apakah ada kepastian hukum dan sebagainya.

Kebanyakan orang hanya ingin tahu penerapannya saja. Para petugas, pelaksana pajak hanya menekankan pada segi penerapan, tanpa banyak menghiraukan segi hukumnya.

Pajak *ditinjau dari segi hukum* memberikan hasil yang lain. Tinjauan pajak dari segi hukum, lebih menitik beratkan kepada perikatan (*verbinten*), pada hak dan kewajiban Wajib Pajak, subjek pajak dalam hubungannya dengan subjek hukum. Hak penguasa untuk mengenakan pajak. Timbulnya hutang pajak, hapusnya hutang pajak, penagihan pajak dengan paksa, sanksi administratif maupun sanksi pidana, penyidikan, pembukuan. Soal keberatan, soal minta banding, ordonansi kepatuhan, daluwarsa.

Peraturan-peraturan yang menjadi dasar hal-hal tersebut di atas, dinilai dan dikaji sejauh mana peraturan itu mempunyai kekuatan hukum atau memberi kepastian hukum. Dalam peninjauan hukum kita tidak cukup mengetahui penerapannya saja, tetapi harus juga menilai peraturan yang menjadi dasarnya.

Kalau kita bandingkan perikatan yang berupa hutang pajak, dengan perikatan dalam hukum perdata, maka nampak sekali perbedaannya. Perikatan dalam hukum pajak terjadi hanya karena undang-undang dan tidak mungkin terjadi karena perjanjian (Pasal 1233 BW).

Perkataan dalam hukum perdata adalah perikatan yang sempurna, karena hak selalu berhadapan dengan kewajiban. Dalam jual beli umpamanya hak si pembeli berhadapan langsung dengan kewajiban si penjual. Tetapi hak si pembeli tidak berdiri sendiri melainkan berhadapan dengan kewajiban pembeli (dalam diri pembeli), si pembeli mempunyai kewajiban untuk membayar harga barang yang berhadapan dengan hak dari penjual untuk meminta pembayaran harga barang.

Hak penjual (dalam diri penjual) berhadapan dengan kewajiban penjual untuk menyerahkan barang yang dijual kepada pembeli. Dalam hukum pajak penguasa berhadapan dengan Wajib Pajak. Penguasa mempunyai hak untuk memungut pajak dan wajib pajak mempunyai kewajiban untuk membayar harga barang yang berhadapan dengan hak dari penjual untuk meminta pembayaran harga barang.

Hak penjual (dalam diri penjual) berhadapan dengan kewajiban penjual untuk menyerahkan barang yang dijual kepada pembeli. Dalam hukum pajak Pengusaha berhadapan dengan Wajib Pajak. Penguasa mempunyai hak untuk memungut pajak dan Wajib Pajak mempunyai kewajiban untuk membayar pajak, tetapi terhadap itu tidak ada imbalannya seperti dalam hukum perdata. Dan kalau kita tinjau lebih jauh lagi, ada perikatan (pajak) yang timbul karena UU sendiri, dan ada perikatan (pajak) yang timbul karena UU dengan perbuatan mereka.

Kedua pemikiran ini menimbulkan teori yang disebut : 1) Ajaran Material dan 2) Ajaran Formal.

Ajaran material mengatakan bahwa hutang pajak (perikatan pajak) timbul karena UU pada saat dipenuhi TATBESTAND (Kejadian, Keadaan, Peristiwa). Jadi menurut teori ini apabila TATBESTAND itu sudah terpenuhi, maka dengan sendirinya timbul hutang pajak, walaupun belum ada surat ketetapan pajak. Ini penting, karena sekarang dalam UU Pajak Penghasilan 1983 ajaran ini menemukan penerapannya. Wajib pajak yang memasukkan SPT, menghitung sendiri, dan menetapkan sendiri jumlah pajak yang terhutang, tanpa menunggu Dirjen Pajak, mengeluarkan Surat Keterangan Pajak.

Ajaran formal, mengatakan bahwa hutang pajak baru timbul pada saat dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Jadi selama belum ada SKP, belum ada hutang pajak walaupun TATBESTAND sudah dipenuhi.

Jadi kalau kita melihat fungsi Surat Ketetapan Pajak dalam ajaran material, maka surat ketetapan pajak ini tidak menimbulkan hutang pajak, dalam istilah hukum, SKP hanya merupakan ketetapan yang deklarator (tidak konstitusi) karena tidak menimbulkan hutang, sebab hutang pajak sudah timbul pada saat dipenuhi TATBESTAND. Sebaliknya menurut ajaran formal, Surat Ketetapan Pajak merupakan syarat mutlak, yang menimbulkan hutang pajak dengan lain perkataan SKP dalam ajaran formal merupakan ketetapan yang konstitusif (menimbulkan hak dan kewajiban) tanpa ada SKP, tidak akan ada hutang pajak.

Ajaran formal ini yang dulu dianut dalam Pajak Pendapatan 1944, sekarang sudah ditinggalkan, tetapi masih diterapkan dalam Pajak Bumi dan Bangunan.

A. DEFINISI HUKUM PAJAK

Hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.

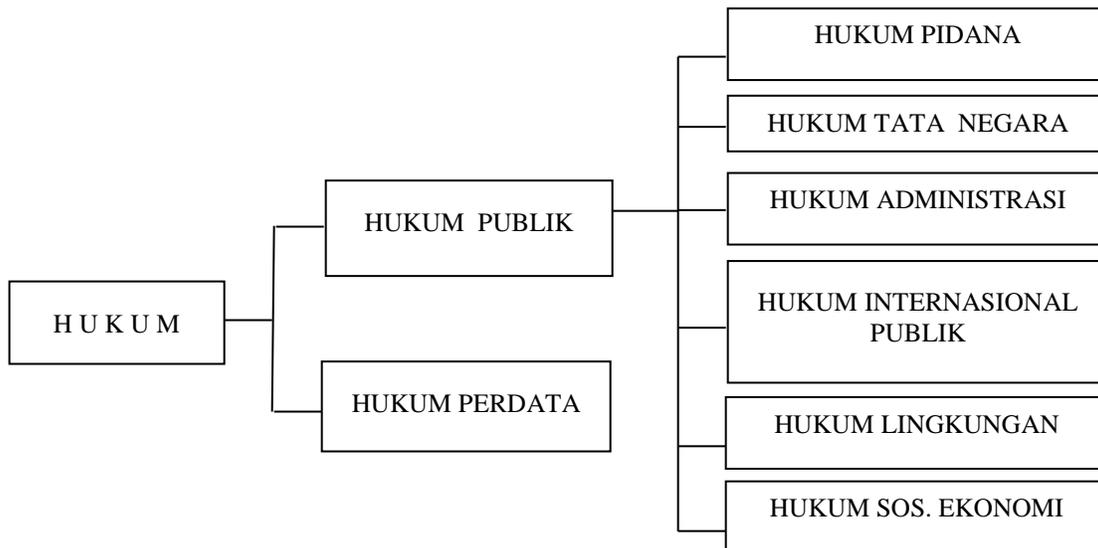
Didalam hukum pajak diatur mengenai :

- a. Siapa-siapa yang menjadi subjek pajak dan wajib pajak,
- b. Objek-objek apa saja yang menjadi objek pajak,
- c. Kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah,
- d. Timbulnya dan hapusnya utang pajak,
- e. Cara penagihan pajak,
- f. Cara mengajukan keberatan dan banding.

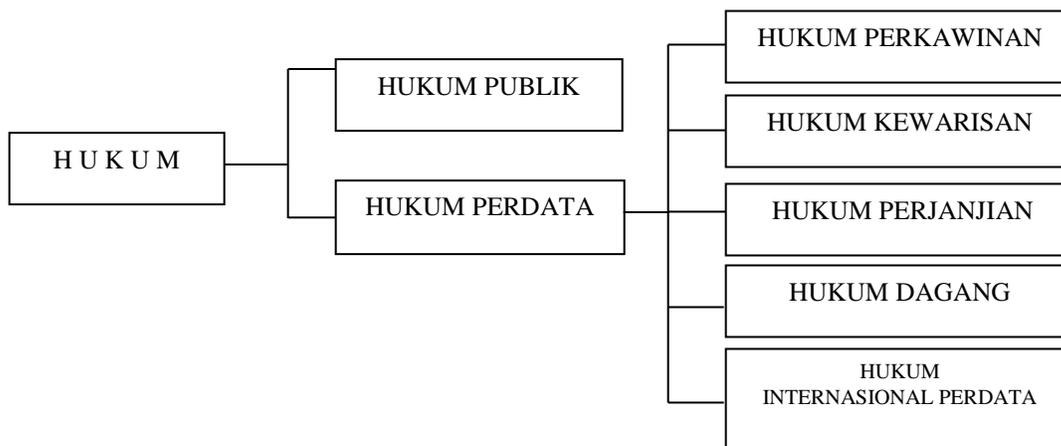
Hukum pajak sering juga disebut hukum fiskal. Istilah pajak sering disamakan dengan istilah fiskal, yang berasal dari bahasa latin *fiscal* yang berarti kantong uang atau keranjang uang. Istilah fiskal yang dimaksud sekarang adalah kas negara. Sedangkan *fiscus* disamakan dengan pihak yang mengurus penerimaan negara atau disebut juga administrasi pajak.

B. KEDUDUKAN HUKUM PAJAK DALAM TATA HUKUM NASIONAL

Sistematika dasar yang selalu dipergunakan dalam mempelajari ilmu hukum, tidak terlepas dalam bagaimana tata hukum yang ada di dalam ilmu hukum itu sendiri. Sistematika umum yang digunakan adalah sebagai berikut :



Melihat sistematika dasar tata hukum di atas, di mana letak Hukum Pajak berada dalam tata hukum nasional kita. Dalam literatur ternyata *Hukum Pajak* merupakan bagian dari *Hukum Administrasi Negara*, yang merupakan segenap peraturan hukum yang mengatur segala cara kerja dan pelaksanaan serta wewenang dari lembaga-lembaga negara serta aparaturnya dalam melaksanakan tugas administrasi negara.



Sekalipun kedudukan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi negara, dalam pengaturan materinya banyak memiliki kesamaan dengan hukum perdata dan hukum pidana, istilah-istilah yang digunakan, penafsiran yang digunakan, dan sanksi-sanksi yang digunakan banyak mengambil dari hukum perdata dan hukum pidana, sebagaimana dijelaskan di bawah ini

C. HUBUNGAN HUKUM PAJAK DENGAN HUKUM PERDATA

Sebagaimana diketahui bahwa hukum perdata merupakan hubungan hukum yang terjadi antara sesama anggota masyarakat, sedangkan hukum pajak merupakan hukum publik (bagian dari hukum Administrasi Negara) yang mengatur hubungan hukum (khususnya masalah pemungutan pajak) antara Pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak dengan masyarakat (disebut waji pajak). Hubungan yang jelas tampak adalah bahwa dalam hukum pajak selalu mencari dasar kemungkinan pemungutan pajak berdasarkan perbuatan hukum perdata misalnya berupa perjanjian-perjanjian, hal pendapatan (penghasilan), kekayaan, warisan. Seseorang yang melakukan perjanjian jual beli suatu barang, merupakan dasar bagi hukum pajak untuk melakukan pemungutan pajak/pengenaan pajak, misalnya transaksi pengenaan PPN (Pajak Pertambahan Nilai), transaksi penjualan tanah dan bangunan antara pihak penjual dan pihak pembeli, merupakan perbuatan hukum perdata. Perbuatan hukum ini merupakan sasaran atau objek dikenakannya pemungutan atas transaksi tersebut.

Hubungan lain misalnya mengenai pengertian/terminologi dalam hukum pajak yang banyak dipengaruhi oleh hukum perdata seperti pengertian wajib pajak yang dalam hukum perdata sering disebut subjek hukum walaupun pengertian subjek hukum sebenarnya lebih luas dari pada pengertian wajib pajak. Pengertian wajib pajak dalam hukum pajak tentunya dipengaruhi oleh hukum perdata pada umumnya.

D. HUBUNGAN HUKUM PAJAK DENGAN HUKUM PIDANA

Hukum pidana yang merupakan bagian dari hukum publik merupakan hubungan hukum yang terjadi antara masyarakat dengan pemerintah yang berkaitan dengan masalah tindak pidana. Ketentuan-ketentuan pidana yang diatur di dalam Kitab Undang-undang Pajak. Paling mudah bila kita lihat ketentuan yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 yang dengan jelas sekali menyebutkan adanya sanksi pidana (berupa kealpaan dan kesengajaan) terhadap wajib pajak yang melanggar ketentuan dibidang

perpajakan. Bahkan ancaman pidana dalam hukum pajak selalu mengacu pada ketentuan hukum pidana, misalnya terhadap wajib pajak yang memindahtangankan atau memindahkan hak atau merusak barang yang telah disita karena tidak melunasi utang pajaknya akan diancam Pasal 231 KUH Pidana.

E. SISTEMATIKA HUKUM PAJAK

Hukum pajak dapat dibagi menjadi dua yaitu **Hukum pajak formal** dan **Hukum pajak material**.

Hukum pajak formal memuat ketentuan-ketentuan yang mendukung ketentuan hukum pajak material, yang diperlukan untuk melaksanakan/ merealisasikan ketentuan hukum material.

Setelah informasi perpajakan tahun 1983, ketentuan hukum pajak formal dimuat dalam Undang-undang tersendiri, yaitu Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan disusul dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Ketiga Undang-undang ini memuat ketentuan yang berlaku untuk semua pajak, baik Pajak Penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ini membuat pajak menjadi lebih sederhana, karena ketentuan yang berlaku untuk semua pajak, baik Pajak Penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang. Sistem ini membuat ketentuan pajak menjadi lebih sederhana, karena ketentuan yang berlaku sama cukup diatur sekali saja, sehingga dalam Undang-undang Pajak Penghasilan maupun Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang, ketentuan hukum formal ini tidak perlu diatur dan cukup menunjuk kepada pasal-pasal dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan disusul dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana telah di ubah Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, kecuali jika ada hal-hal khusus akan menyimpang dari ketentuan hukum formal, maka hal ini harus dimuat dalam Undang-undang Pajak yang bersangkutan. Hal-hal yang digolongkan dalam ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan antara lain mengatur mengenai :

- a. Surat Pemberitahuan (SPT) baik masa maupun tahunan,
- b. Surat Setoran Pajak (SSP),
- c. Surat Ketetapan Pajak (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), dan Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN))
- d. Surat Tagihan,
- e. Pembukuan dan Pemeriksaan,
- f. Keberatan dan Banding,
- g. Sanksi administratif, sanksi pidana, dan lain-lain.

Hal-hal yang digolongkan dalam ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-undang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang telah diubah dengan Badan Peradilan Pajak, antara lain mengatur mengenai :

- a. Sengketa Pajak,
- b. Banding dan Gugatan,

- c. Susunan Badan Peradilan Sengketa Pajak,
- d. Hukum acara,
- e. Pembuktian,
- f. Pelaksanaan putusan dan lain-lain.

Hal-hal yang digolongkan dalam ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa antara lain mengatur mengenai:

- a. Penagihan pajak,
- b. Juru sita pajak,
- c. Penagihan seketika dan sekaligus,
- d. Surat paksa,
- e. Penyitaan,
- f. Lelang,
- g. Pencegahan dan Penyanderaan,
- h. Gugatan dan lain-lain.

Ketentuan hukum formal selanjutnya dilengkapi dengan peraturan pelaksanaan yang dikeluarkan dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan, Keputusan Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Dirjen Pajak.

Karena ketentuan hukum formal sudah diatur secara terpisah dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan (undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1991 dan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah), hanya dimuat ketentuan-ketentuan hukum pajak material.

Hukum pajak material adalah hukum pajak yang memuat mengenai :

- a. Subjek Pajak,
- b. Wajib Pajak,
- c. Objek Pajak,
- d. Tarif Pajak.

Dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan dapat juga dimuat ketentuan hukum formal, jika ketentuan ini menyimpang dari ketentuan umum hukum pajak formal yang telah diatur.

Apabila dalam Undang-undang pajak khusus memuat hal-hal yang bertentangan dengan hukum formal, maka hal ini harus diatur kembali dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan. Undang-undang yang memuat hukum pajak material dan formal yaitu :

- a. Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB).
- b. Undang-undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD).
- c. Undang-undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

F. PENAFSIRAN DALAM HUKUM PAJAK

Suatu peraturan adakalanya tidak dapat dimengerti secara jelas atau kurang jelas sehingga perlu suatu cara atau upaya penafsiran (interpretasi) untuk menerobos peraturan yang tidak jelas tersebut. Ketidakjelasan suatu peraturan bisa disebabkan karena adanya kesenjangan antara peraturan yang sifatnya tertulis dengan kesadaran hukum suatu masyarakat yang ada, atau karena memang peraturan yang tertulis tidak dapat dimengerti

ataubahkan mempunyai pengertian yang bermacam-macam menurut bahasa yang ada (secara tertulis) yang dibaca oleh pembaca peraturan tersebut.

Pertanyaannya sekarang apakah setiap orang boleh melakukan penafsiran atau suatu peraturan tertulis yang tidak/kurang jelas? Tentu saja jawabannya tidak. Apabila asas suatu peraturan menimbulkan berbagai penafsiran menurut pendapat mereka yang membacanya, maka yang berwenang memutuskan penafsirannya adalah hakim, yaitu dalam hal terjadi sengketa yang diajukan ke pengadilan. Tentu saja penafsiran hakim hanya mengikat para pihak yang bersengketa saja (sesuai hukum perdata) dan tidak mengikat umum.

Di bawah ini dijelaskan berbagai penafsiran (interpretasi) yang sering digunakan dalam lapangan hukum perdata, namun juga dapat digunakan dalam lapangan hukum publik, termasuk dalam hukum pajak sebagai alat untuk mencoba memahami peraturan (undang-undang).

F.1 PENAFSIRAN HISTORIS

Penafsiran historis adalah penafsiran atas suatu undang-undang dengan melihat pada sejarah dibuatnya suatu undang-undang. Untuk dapat memahami penafsiran historis yang demikian, tentu hanya dapat diketahui dari dokumen-dokumen rapat pada waktu dibuatnya undang-undang. Misalnya dokumen rapat para pembuat undang-undang, dokumen rapat pembahasan antara pemerintah dengan DPR dan dokumen surat-surat lainnya yang dibuat secara resmi baik oleh pemerintah dengan DPR. Dengan menggunakan penafsiran historis dapat diketahui maksud dari pembuat undang-undang atas isi dari suatu undang-undang.

F.2 PENAFSIRAN SOSIOLOGIS

Penafsiran sosiologis adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam undang-undang yang disesuaikan dengan perkembangan kehidupan masyarakat. Seperti diketahui bahwa kehidupan suatu masyarakat selalu berkembang (sifat dinamis) sedangkan undang-undang yang bentuknya tertulis tidak bisa selalu mengikuti kehidupan masyarakat yang selalu lebih cepat perkembangannya. Oleh karenanya, perlu adanya penyesuaian antara undang-undang yang sifatnya tertulis dengan perkembangan (perubahan) kehidupan suatu masyarakat.

F.3 PENAFSIRAN SISTEMATIK

Penafsiran sistematik adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam undang-undang dengan mengaitkannya dengan ketentuan (pasal-pasal) lain dari undang-undang dimaksud (dalam satu undang-undang) atau dengan mengaitkannya dengan ketentuan (pasal-pasal) lain dari undang-undang yang lainnya.

Karena suatu undang-undang terdiri dari pasal-pasal, maka ketentuan atas suatu pasal yang tidak jelas dapat diketahui dengan melihat/mengaitkannya dengan arti atau maksud dari pasal-pasal lainnya atas suatu undang-undang yang lainnya, sehingga merupakan suatu system yang saling berhubungan.

F.4 PANAFSIRAN OTENTIK

Penafsiran otentik adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam undang-undang dengan melihat pada apa yang telah dijelaskan dalam undang-undang tersebut.

Biasanya dalam suatu undang-undang terdapat sebuah pasal mengenai ketentuan umum yang isinya menjelaskan arti atau maksud dari ketentuan yang telah diatur. Ketentuan umum demikian sering disebut dengan terminology untuk menjelaskan hal-hal yang dianggap perlu. Terminology inilah yang dimaksudkan dengan penafsiran otentik.

Sedangkan penjelasan dari suatu pasal yang dimuat dalam Tambahan Lembaran Negara (TLN) bukanlah merupakan penafsiran otentik, tetapi hanya suatu penjelasan semata atas isi suatu pasal, yang sering kali pada penjelasannya masih menimbulkan ketidakjelasan.

F.5 PENAFSIRAN TATA BAHASA

Penafsiran tata bahasa adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam undang-undang berdasarkan bunyi kata-kata secara keseluruhan dalam kalimat-kalimat yang disusun oleh pembuat undang-undang. Dari semua penafsiran yang ada, penafsiran menurut tata bahasa merupakan penafsiran yang paling penting dibandingkan dengan penafsiran-penafsiran lainnya, sebab apabila kata-kata dalam kalimat suatu pasal dalam undang-undang telah jelas maksudnya, maka tidak boleh lagi dipergunakan cara-cara penafsiran lainnya.

Inilah pentingnya pembuat undang-undang untuk memilih kata-kata dalam menyusun suatu kalimat menjadi suatu aturan agar tidak menimbulkan salah pengertian bagi masyarakat yang membacanya.

F.6 PENAFSIRAN ANALOGIS

Panafsiran analogis adalah penafsiran suatu ketentuan dalam undang-undang dengan cara memberi kiasan (ibarat analog) pada kata-kata yang tercantum dalam undang-undang, sehingga suatu peristiwa yang sebenarnya tidak termasuk dalam suatu ketentuan jadi termasuk berdasarkan analog yang dibuat. Menurut Prof. Scholten, penafsiran analogis ini sama dengan penafsiran secara luas (ekstentif) yang memperluas arti suatu ketentuan.

R. Santoso Brotodihardjo, S.H dalam bukunya pengantar ilmu hukum pajak, memberikan contoh penafsiran analogis dengan mengambil kata “penjualan” dijadikan menjadi “pemindahan ke tangan lain” (dari peraturan yang ada ditarik ke peraturan yang bersifat umum) selanjutnya kata “pemindahan ke tangan lain” ditarik suatu kesimpulan yang juga termasuk hibah, pemasukan harta (inbreng) dan wasiat.

Penafsiran analogis ini adalah sama dengan penafsiran secara ekstensif yang maksudnya memperluas suatu aturan hingga suatu peristiwa menjadi termasuk dalam aturan yang ada.

Penafsiran analogis ini tidak boleh dipakai dalam undang-undang pajak karena dapat merugikan Wajib Pajak dan tidak adanya kepastian hukum terhadap peristiwa yang terjadi. Aturan umum yang tidak ditulis dalam undang-undang pajak (sebagai aturan yang bersifat khusus) menjadi berlaku, padahal Pasal 23 (2) UUD 1945 menegaskan bahwa segala pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (tentunya undang-undang pajak yang bersifat khusus).

F.7 PENAFSIRAN A CONTRARIO

Penafsiran a contrario adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam undang-undang yang didasarkan pada perlawanan pengertian antara soal yang dihadapi dan soal yang diatur dalam suatu pasal undang-undang. Berdasarkan perlawanan pengertian itu ditarik suatu kesimpulan bahwa soal yang dihadapi itu tidak diatur dalam pasal undang-undangnya atau dengan kata lain soal yang dihadapi berada diluar ketentuan pasal suatu undang-undang. Seperti halnya penafsiran analogis, penafsiran Contrario di dalam bidang hukum pajak juga tidak diperbolehkan karena akan merugikan Wajib Pajak dan menimbulkan ketidakpastian hukum yang sudah jelas mengaturnya.

A. DASAR TEORI PEMUNGUTAN PAJAK

Pertanyaan mendasar yang sering kali timbul saat dilakukannya pemungutan pajak adalah mengapa atau apa dasarnya sehingga dapat dilakukan pemungutan pajak? Pertanyaan demikian, sangat menarik karena mengingat tidak ada seorang pun yang rela membayar pajak untuk negara, serta tidak adanya timbal balik (kontra-prestasi) yang langsung dapat dirasakan. Bahkan sekalipun sudah ada teori-teori yang mendasarinya, tetap saja pembayaran pajak yang dilakukan oleh seseorang akan dirasakan sebagai suatu beban.

Menyadari kondisi yang demikian, pemahaman yang mendalam akan teori-teori pemungutan pajak berikut ini diharapkan membawa satu kesadaran akan pentingnya pemungutan pajak, yang bukan lagi menjadi beban semata tetapi menjadi satu kewajiban yang menyenangkan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara.

A.1 TEORI ASURANSI

Teori asuransi diartikan dengan suatu kepentingan masyarakat (seseorang) yang harus dilindungi oleh negara. Masyarakat seakan mempertanggungjawabkan keselamatan dan keamanan jiwanya kepada negara. Dengan adanya kepentingan dari masyarakat itu sendiri, maka masyarakat harus membayar “premi” kepada negara.

Teori asuransi ini hanya memberi landasan saja, karena pada dasarnya teori ini tidak tepat untuk melandasi adanya pemungutan pajak. Jika premi diartikan sama dengan pajak, kurang tepat, karena premi dalam teori ini seharusnya sama dengan retribusi yang kontra-prestasinya dapat dirasakan secara langsung oleh pemberi premi. Sementara pengertian pajak tidak demikian. Premi yang diberikan kepada negara tidak sama dengan premi yang diberikan kepada perusahaan dalam arti premi yang sesungguhnya. Apabila masyarakat mengalami suatu kerugian, negara tidak dapat memberikan penggantian sebagaimana layaknya perusahaan asuransi, dan jumlah premi yang diberikan tidak bisa dihitung dalam jumlah seimbang yang akan diberikan oleh negara.

A.2 TEORI KEPENTINGAN

Teori kepentingan diartikan sebagai negara yang melindungi kepentingan harta benda dan jiwa warga negara dengan memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari seluruh penduduknya. Segala biaya atau pengeluaran yang akan dikeluarkan oleh negara dibebankan kepada seluruh warga berdasarkan kepentingan dari warga negara yang ada. Warga negara yang memiliki harta yang banyak, membayar pajak lebih besar kepada negara untuk melindungi kepentingan diri warga negara yang bersangkutan. Demikian sebaliknya bagi warga negara yang memiliki harta benda sedikit membayar pajak lebih sedikit kepada negara untuk melindungi kepentingan warga negara tersebut.

Apabila demikian halnya, maka landasan teori ini pun seakan sama dengan pengertian retribusi dan bukan pajak, karena berkaitan dengan adanya kontra-prestasi yang langsung dapat dirasakan oleh warga yang mempunyai kepentingan.

Teori kepentingan sebagai teori untuk pemungutan pajak kurang tepat, sebab seharusnya kepentingan warga yang memiliki harta yang sedikit secara sosial kepentingannya lebih banyak dan seharusnya membayar pajak juga seharusnya lebih banyak, namun hal yang demikian tentunya tidak mungkin sehingga teori kepentingan sebagai landasan pemungutan pajak kurang tepat.

A.3 TEORI GAYA (DAYA) PIKUL

Dasar teori ini adalah asas keadilan yaitu setiap orang yang dikenakan pajak harus sama beratnya. Pajak yang harus dibayar adalah menurut gaya pikul seseorang yang ukurannya adalah besarnya penghasilan dan besarnya pengeluaran yang dilakukan. Mr. A.J. Caren Stuart menyamakan asas gaya pikul dengan sebuah jembatan dengan menjelaskan bahwa yang pertama harus dipikul adalah bobot jembatan itu sendiri baru kemudian dibebani dengan beban yang lain. Artinya bahwa yang harus diperlukan dalam kehidupan seseorang tidak dimasukkan dalam pengertian gaya pikul. Kekuatan (gaya /daya pikul) untuk membayar pajak baru dilakukan setelah kebutuhan primer seseorang telah terpenuhi. Kebutuhan primer ini merupakan asas minimum bagi kehidupan seseorang. Jika telah terpenuhi barulah pembayaran pajak dilakukan. Dalam konteks Undang-undang PPh asas minimum kehidupan sebagaimana dimaksud di atas bisa disebut dengan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Apabila seseorang punya penghasilan di bawah batas PTKP berarti orang tersebut tidak perlu membayar pajak, atau gaya pikulnya untuk membayar pajak adalah nihil. Sebaliknya bila penghasilannya di atas PTKP barulah terkena gaya pikul untuk membayar pajak sesuai dengan ketentuan berdasarkan asas keadilan yang ditentukan dalam Undang-undang PPh.

Hal ini sesuai dengan pendapat dari Sinninghe Damste bahwa gaya/daya pikul ditentukan berdasarkan beberapa komponen yaitu penghasilan, kekayaan dan susunan keluarga Wajib Pajak. Sama dengan pengertian di atas Prof. De Langen menjelaskan gaya pikul dalam pengertian bahwa kekuatan seseorang untuk membayar uang kepada negara adalah setelah dikurangi dengan minimum kehidupan. Teori gaya pikul ini ternyata diakui dan diikuti oleh para sarjana karena lebih menekankan pada unsur kemampuan seseorang dan rasa keadilan.

Untuk mengukur gaya (daya) pikul seseorang dapat digunakan 2 pendekatan yaitu :

1. *Unsur Objektif*, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki seseorang.
2. *Unsur Subjektif*, dengan memperlihatkan besarnya kebutuhan materil yang harus dipenuhi.

Contoh :

	Pak Andi	Pak Budi
Penghasilan/bulan	Rp 3.000.000	Rp 3.000.000
Status	K/3	TK

Secara objektif PPh untuk Pak Andi sama besarnya dengan Pak Budi, karena mempunyai penghasilan yang sama besarnya.

Secara subjektif PPh untuk Pak Andi lebih kecil dari Pak Budi, karena kebutuhan materil yang dipenuhi Pak Andi lebih besar.

A.4 TEORI GAYA (DAYA) BELI

Teori ini menekankan bahwa pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara dimaksud untuk memelihara masyarakat dalam negara yang bersangkutan. Gaya beli suatu rumah tangga dalam masyarakat adalah sama dengan gaya beli suatu rumah tangga negara.

Pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara lebih ditekankan pada fungsi mengatur (*regulerent*) dari pajak agar masyarakat tetap eksis. Menurut Prof. Adriani, teori gaya beli ini akan berlaku sepanjang masa baik terhadap masyarakat yang menganut sistem sosialisme (sosialistis) maupun masyarakat yang menganut sistem liberalisme. Penulis lebih condong menyebut teori gaya beli ini sebagai teori yang bersifat universal dan berlaku di seluruh dunia. Dengan kata lain kemaslahatan suatu masyarakat akan tetap terjamin dengan pembayaran pajak berdasarkan teori gaya beli ini.

A.5 TEORI BAKTI

Teori ini menekankan pada paham *organische staatsleer* yang mengajarkan bahwa karena sifat negara sebagai suatu organisasi (perkumpulan) dari individu-individu maka timbul hak mutlak negara untuk memungut pajak.

Melihat sejarah terbentuknya suatu negara, maka teori bakti ini bisa dikatakan sebagai adanya perjanjian dalam masyarakat (tiap-tiap individu) untuk membentuk negara dan menyerahkan sebagian kekuasaannya kepada negara untuk memimpin masyarakat. Karena adanya kepercayaan yang diberikan masyarakat kepada negara, maka pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara merupakan bakti dari masyarakat kepada negara, karena negaralah yang bertugas menyelenggarakan kepentingan masyarakatnya. Teori bakti ini disebut juga teori kewajiban pajak mutlak.

B. SYARAT-SYARAT PEMUNGUTAN PAJAK

Untuk menguji suatu undang-undang, misalnya apakah undang-undang pajak mencerminkan rasa keadilan, maka ukurannya adalah terletak pada sejauh mana asas-asas atau syarat-syarat pemungutan pajak diintrodusir undang-undang yang bersangkutan. Agar suatu undang-undang pajak dipandang adil, maka syarat yang harus dipenuhi dalam pembuatan peraturan pajak adalah sebagai berikut :

B.1 SYARAT KEADILAN

Syarat pemungutan pajak pada umumnya harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut, dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya. Keadilan disini baik keadilan dalam prinsip mengenai peraturan perundang-undangan maupun dalam praktik sehari-hari. Syarat keadilan dapat dibagi menjadi :

1. Keadilan Horizontal
Wajib pajak yang mempunyai kemampuan membayar (gaya pikul) sama harus dikenakan pajak yang sama.
2. Keadilan Vertikal
Wajib pajak yang mempunyai kemampuan membayar (gaya pikul) tidak sama harus dikenakan pajak yang tidak sama.

B.2 SYARAT YURIDIS

Pasal 23 ayat 2 UUD 1945 dan berbagai jenis peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia merupakan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara sebagai pihak pemungut maupun rakyatnya sebagai pihak yang dipungut.

Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pada Pasal 23, 25 dan Pasal 27 menyebutkan tentang gugatan, keberatan dan banding oleh Wajib Pajak. Hal ini menunjukkan bahwa secara yuridis Wajib Pajak memperoleh perlindungan hukum atau diperkenankan mengajukan tuntutan atas ketidakadilan atas sebuah putusan pajak (hutang pajak). Pada tahap pertama, wajib pajak dapat mengajukan keberatannya kepada Direktur Jenderal Pajak. Jika keberatan dari wajib pajak ditolak, maka masih terbuka untuk mengajukan banding ke Badan Peradilan Pajak (BPP) dan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung.

B.3 SYARAT EKONOMIS

Pungutan pajak harus menjaga keseimbangan kehidupan ekonomi dan tidak boleh mengganggu kehidupan ekonomis dari wajib pajak. Jangan sampai akibat pemungutan pajak mengganggu atau menghalangi kelancaran produksi maupun perdagangan/perindustrian, jangan sampai terjadi bahwa dengan adanya pemungutan pajak, perusahaan-perusahaan akan gulung tikar atau pailit. Sebaliknya pemungutan pajak diharapkan bisa membantu menciptakan pemerataan pendapatan atau redistribusi pendapatan.

B.4 SYARAT FINANSIAL

Dimana pajak yang dipungut cukup untuk pengeluaran negara dan hendaknya biaya pemungutan (cost of collection) pajak tidak terlalu besar. Dalam hal ini diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan untuk pemungutan/penetapan pajak hendaknya lebih kecil dari penerimaan pajak ke Kas Negara/Daerah. Hal ini sesuai dengan fungsi budgetair dari pajak.

B.5 SYARAT KESEDERHANAAN

Sistem pemungutan pajak haruslah sederhana dan mudah dipahami masyarakat, terutama wajib pajak. Kesederhanaan diterapkan dalam administrasi, sehingga membantu peningkatan kepatuhan wajib pajak yang lebih baik. Dengan sistem yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat, terutama wajib pajak, dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Pemerintah, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, sampai saat ini tetap konsisten untuk memenuhi syarat ini melalui penelitian dan pengembangan bentuk formulir administrasi perpajakan, salah satu contoh :

- SPT masa PPN yang sebelumnya disebut Formulir 1195 terdiri dari 12 (dua belas) halaman, sejak atau untuk pelaporan SPT masa PPN Januari 2007 sampai dengan saat ini menjadi Formulir 1170 terdiri dari 3 (tiga) halaman.

C. STELSEL PEMUNGUTAN PAJAK

Dalam pemungutan pajak khususnya pajak penghasilan dikenai 3 macam stelsel pajak, yaitu :

- a. *Riel stelsel* atau *stelsel nyata*
- b. *Fictive stelsel* atau *stelsel fiktif*
- c. Stelsel campuran

C.1 STELSEL NYATA

Menurut stelsel nyata pengenaan pajak didasarkan pada objek atau penghasilan yang sungguh-sungguh diperoleh dalam setiap tahun pajak atau periode pajak. Dengan demikian,

besarnya pajak baru dapat dihitung pada akhir tahun atau periode pajak, karena penghasilan riil baru dapat diketahui setelah tahun pajak atau periode pajak berakhir.

Kelemahan stelsel nyata adalah pemungutan pajak baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak/periode pajak, padahal pemerintah membutuhkan penerimaan pajak ini untuk membiayai pengeluaran sepanjang tahun dan tidak hanya pada akhir tahun.

Kelebihan stelsel nyata adalah besarnya pajak yang dipungut sesuai dengan besarnya pajak yang sesungguhnya terutang karena pemungutan pajak dilakukan setelah tutup buku, sehingga penghasilan yang sesungguhnya telah diketahui.

C.2 STELSEL FIKTIF

Menurut stelsel fiktif yang juga disebut stelsel anggapan, pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan (fiksi). Anggaran yang dimaksud di sini dapat bermacam-macam jalan pikirannya tergantung peraturan perpajakan yang berlaku. Anggaran tersebut dapat berupa anggaran pendapatan tahun berjalan atau diasumsikan penghasilan tahun pajak berjalan sama dengan penghasilan tahun pajak yang lalu.

Kelemahan stelsel fiktif adalah besarnya pajak yang dipungut belum tentu sesuai dengan besarnya pajak yang sesungguhnya terutang karena pemungutan pajak dilakukan berdasarkan suatu anggapan bukan penghasilan yang sesungguhnya.

Kelebihan stelsel fiktif adalah pemungutan pajak sudah dapat dilakukan pada awal tahun pajak/periode pajak, karena berdasarkan suatu anggapan, sehingga penerimaan pajak oleh pemerintah ini untuk membiayai pengeluaran sepanjang tahun dan tidak hanya pada akhir tahun.

C.3 STELSEL CAMPURAN

Stelsel campuran, merupakan kombinasi antara stelsel riil dengan stelsel fiktif. Pada awal tahun pajak atau periode pajak penghitungan pajak menggunakan stelsel fiktif dan pada akhir tahun pajak atau akhir periode dihitung kembali berdasarkan stelsel riil.

Kelemahan stelsel campuran adalah adanya tambahan pekerjaan administrasi karena penghitungan pajak dilakukan dua kali yaitu pada awal dan akhir tahun pajak atau periode pajak.

Kelebihan stelsel campuran adalah pemungutan pajak sudah dapat dilakukan pada awal tahun pajak/periode pajak, dan besarnya pajak yang dipungut sesuai dengan besarnya pajak yang sesungguhnya terutang karena dilakukan perhitungan kembali pada akhir periode pajak setelah penghasilan yang sesungguhnya diketahui.

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut stelsel campuran, dimana pada awal tahun pajak angsuran pajak (PPh Pasal 25) berdasarkan besarnya pajak yang terutang pada Surat Pemberitahuan tahun sebelumnya. Kemudian pada akhir tahun dihitung kembali berdasarkan, penghasilan yang sesungguhnya diperoleh pada akhir tahun dihitung kembali berdasarkan penghasilan yang sesungguhnya diperoleh pada tahun yang bersangkutan. Jika terdapat kekurangan maka Wajib Pajak harus melunasi kekurangan pembayaran pajak (PPh Pasal 29) dalam jangka waktu yang telah ditentukan. Jangka waktu yang berlaku saat ini adalah tanggal 25 Maret setelah berakhirnya tahun pajak.

D. SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK

Sistem pemungutan pajak dapat dibagi atas 4 (empat) macam yaitu : *official assessment system*, *semi self assessment system*, *self assessment system*, dan *withholding system*.

D.1 OFFICIAL ASSESSMENT SYSTEM

Official assessment system adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemungut pajak (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang harus dibayar (pajak yang terutang) oleh seseorang. Dengan sistem ini masyarakat (Wajib Pajak) bersifat pasif dan menunggu dikeluarkannya suatu ketetapan pajak oleh fiskus. Besarnya utang pajak seseorang baru diketahui setelah adanya surat ketetapan pajak.

D.2 SEMI SELF ASSESSMENT SYSTEM

Semi self assessment system adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang pada fiskus dan Wajib Pajak untuk menentukan besarnya pajak seseorang yang terutang.

Dalam sistem ini setiap awal tahun pajak Wajib Pajak menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang untuk tahun berjalan yang merupakan angsuran bagi Wajib Pajak yang harus disetor sendiri. Baru kemudian pada akhir tahun pajak fiskus menentukan besarnya utang pajak yang sesungguhnya berdasarkan data yang dilaporkan oleh Wajib Pajak.

D.3 SELF ASSESSMENT SYSTEM

Self assessment system adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak.

Dalam sistem ini Wajib Pajak yang aktif sedangkan fiskus tidak turut campur dalam penentuan besarnya pajak yang terutang seseorang, kecuali Wajib Pajak melanggar ketentuan yang berlaku.

D.4 WITHHOLDING SYSTEM

Withholding system adalah suatu pemungutan pajak yang memberi wewenang pada pihak ketiga untuk memotong/memungut besarnya pajak yang terutang. Pihak ketiga yang telah ditentukan tersebut selanjutnya menyetor dan melaporkan kepada fiskus. Pada sistem fiskus dan Wajib Pajak tidak aktif. Fiskus hanya bertugas mengawasi saja pelaksanaan pemotongan/pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga.

Di Indonesia dari keempat pemungutan pajak di atas, pelaksanaan *official assessment system* telah berakhir pada tahun 1967 yaitu dengan diundangkannya Undang-undang Nomor 8 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925 dengan Tata Cara MPS dan MPO.

Dalam *official assessment system* fiskus mengeluarkan “Surat Ketetapan Sementara” pada awal tahun, yang kemudian dikeluarkan lagi “Surat Ketetapan Pajak Rampung” pada akhir tahun pajak untuk menentukan besarnya utang pajak yang sesungguhnya terutang.

Tahun 1968 sampai dengan 1983 masih menggunakan sistem *semi self assessment* dan *withholding* dengan tata cara yang disebut MPS dan MPO. Barulah tahun 1984

ditetapkan sistem *self assessment* secara penuh dalam system pemungutan pajak Indonesia yaitu dengan diundangkannya Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Undang-undang KUP) yang mulai berjalan pada 1 Januari 1984.

E. YURISDIKSI PEMUNGUTAN PAJAK

Yurisdiksi pemungutan pajak merupakan salah satu cara pemungutan pajak yang didasarkan pada tempat tinggal seseorang atau berdasarkan kebangsaan seseorang atau berdasarkan sumber dimana penghasilan diperoleh. Yurisdiksi yang dimaksud adalah batas kewenangan yang dapat dilakukan oleh suatu negara dalam memungut pajak terhadap warga negaranya, agar pemungutannya tidak menjadi berulang-ulang yang bisa memberatkan orang yang dikenakan pajak.

E.1 ASAS TEMPAT TINGGAL

Merupakan suatu asas pemungutan pajak berdasarkan tempat tinggal atau domisili seseorang. Suatu negara hanya dapat memungut pajak terhadap semua yang bertempat tinggal atau berdomisili di negara yang bersangkutan atas seluruh penghasilan dimana pun diperoleh, tanpa memperhatikan apakah orang bertempat tinggal tersebut warga negaranya atau warga negara asing.

E.2 ASAS KEBANGSAAN

Merupakan suatu asas pemungutan pajak yang didasarkan pada kebangsaan suatu negara. Suatu negara akan memungut pajak kepada setiap orang yang mempunyai kebangsaan atas negara yang bersangkutan sekalipun orang tersebut tidak bertempat tinggal di negara yang bersangkutan. Misalnya, Negara A akan memungut pajak terhadap semua orang yang berkebangsaan Negara A sekalipun orang tersebut tidak bertempat tinggal di negara A.

E.3 ASAS SUMBER

Merupakan suatu asas pemungutan pajak yang didasarkan pada sumber atau tempat penghasilan berada. Apabila suatu sumber penghasilan berada di suatu negara maka negara tersebut berhak memungut pajak kepada setiap orang yang memperoleh penghasilan dari tempat atau sumber penghasilan tersebut berada.

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut ketiga asas di atas, khusus terhadap asas tempat tinggal Undang-undang Pajak Indonesia (Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000) menegaskan adanya batasan waktu untuk bertempat tinggal atau berada di Indonesia yaitu lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Keberadaan lebih dari 183 hari tidaklah harus berturut-turut tetapi ditentukan oleh jumlah hari seseorang berada di Indonesia di manapun berada akan dikenakan pajak oleh negara Indonesia, demikian pula halnya bila seorang bukan warga negara Indonesia namun memperoleh penghasilan pajak kepada setiap orang yang memperoleh penghasilan dari sumber penghasilan tersebut berada.

Berbagai jenis pungutan resmi yang dilakukan oleh pemerintah yang dikelompokkan sebagai pajak yang dapat dikenakan kepada masyarakat, dapat digolongkan dalam 3 (tiga) golongan yaitu menurut : sifatnya, sasaran nya/ objeknya, dan lembaga pemungutannya.

A. PENGGOLONGAN PAJAK

A.1 MENURUT SIFATNYA

Jenis-jenis pajak menurut sifatnya dapat dibagi dua yaitu pajak langsung dan pajak tidak langsung.

Pajak langsung adalah pajak-pajak yang bebannya harus dipikul sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dilimpahkan kepada orang lain serta dikenakan secara berulang-ulang pada waktu-waktu tertentu, misalnya pajak penghasilan.

Pajak tidak langsung adalah pajak yang bebannya dapat dilimpahkan kepada orang lain dan hanya dikenakan pada hal-hal tertentu atau peristiwa-peristiwa tertentu saja, misalnya Pajak Pertambahan Nilai.

A.2 MENURUT SASARANNYA/OBJEKNYA

Menurut sasarannya, jenis-jenis pajak dapat dibagi dua yaitu pajak subjektif dan pajak objektif.

Pajak subjektif adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama-tama memperhatikan keadaan pribadi Wajib Pajak (subjeknya). Setelah diketahui keadaan subjeknya barulah diperhatikan keadaan objektifnya sesuai gaya pikul apakah dapat dikenakan pajak atau tidak, misalnya Pajak Penghasilan.

Pajak objektif adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama-tama memperhatikan/melihat objeknya baik berupa keadaan perbuatan atau peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban membayar pajak. Setelah diketahui objeknya barulah dicari subjeknya yang mempunyai hubungan hukum dengan objek yang telah diketahui, misalnya Pajak Pertambahan Nilai.

A.3 MENURUT LEMBAGA PEMUNGUTNYA

Menurut lembaga pemungutannya, jenis pajak dapat dibagi dua yaitu jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, yang sering disebut dengan pajak pusat dan pajak daerah.

Pajak pusat adalah jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat yang dalam pelaksanaannya dilakukan oleh Departemen Keuangan cq. Direktorat Jenderal Pajak. Hasil dari pemungutan pajak pusat dikumpulkan dan dimasukkan sebagai bagian dari penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

Jenis pajak pusat yang dikelola oleh Departemen Keuangan cq. Direktorat Jenderal Pajak adalah :

1. Pajak Penghasilan (PPh)

2. Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPn BM)
3. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)
4. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)
5. Bea Materai (BM)

Sedangkan pajak daerah adalah jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah yang dalam pelaksanaannya sehari-hari dilakukan oleh Dinas Pendapatan Daerah (Dipenda). Hasil dari pemungutan pajak daerah dikumpulkan dan dimasukkan sebagai bagian dari penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Sesuai undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah jenis pajak yang dikelola oleh Dinas Pendapatan Daerah (Dipenda) adalah :

1. Pajak Daerah Tk. I terdiri dari :
 - a. Pajak Kendaraan Bermotor (PKB)
 - b. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB)
 - c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor
2. Pajak Daerah Tk. II terdiri dari :
 - a. Pajak Hotel dan Restoran
 - b. Pajak Hiburan
 - c. Pajak Reklame
 - d. Pajak Penerangan Jalan
 - e. Pajak Pengambilan dan Pengolahan Bahan Galian Golongan C
 - f. Pajak Pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan

B. JENIS-JENIS RETRIBUSI

Pemerintah daerah selain memungut pajak juga melakukan pemungutan dengan nama *retribusi* yaitu pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan atau diberikan oleh Pemerintah Daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan, yang terdiri atas tiga jenis retribusi:

1. Retribusi Jasa Umum
2. Retribusi Jasa Usaha
3. Retribusi Perizinan Tertentu

Untuk memperoleh gambaran jenis-jenis retribusi apa saja yang diatur di dalamnya, dapat dilihat pada Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 20 Tahun 1997 tentang Retribusi Daerah yang menjelaskan adanya jenis-jenis retribusi sebagaimana dimaksud di atas.

B.1 RETRIBUSI JASA UMUM

Retribusi Jasa Umum terdiri dari :

- a. Retribusi Pelayanan Kesehatan
- b. Retribusi Pelayanan Persampahan/Kebersihan
- c. Retribusi Penggantian Biaya Cetak Kartu Tanda Penduduk dan Akta Catatan Sipil
- d. Retribusi Pelayanan Pemakaman dan Pengabuan Mayat
- e. Retribusi Parkir di Tepi Jalan Umum
- f. Retribusi Pasar
- g. Retribusi Air Bersih
- h. Retribusi Pengujian Kendaraan Bermotor
- i. Retribusi Pemeriksaan Alat Pemadam Kebakaran
- j. Retribusi Penggantian Biaya Cetak Peta
- k. Retribusi Pengujian Kapal Perikanan

B.2 RETRIBUSI JASA USAHA

Retribusi Jasa Usaha terdiri dari :

- a. Retribusi Pemakaian Kekayaan Daerah
- b. Retribusi Pasar Grosir dan atau Pertokoan
- c. Retribusi Terminal
- d. Retribusi Tempat Khusus Parkir
- e. Retribusi Tempat Penitipan Anak
- f. Retribusi Tempat Penginapan/Pesangghahan/Villa
- g. Retribusi Penyedotan Kakus
- h. Retribusi Rumah Potong Hewan
- i. Retribusi Tempat Pendaratan Kapal
- j. Retribusi Tempat Rekreasi dan Olah Raga
- k. Retribusi Penyeberangan di Atas Air
- l. Retribusi Pengolahan Limbah Cair
- m. Retribusi Penjualan Produksi Usaha Daerah

B.3 RETRIBUSI PERIZINAN TERTENTU

Retribusi Perizinan Tertentu terdiri dari :

- a. Retribusi izin Peruntukan Penggunaan Tanah
- b. Retribusi izin Mendirikan Bangunan
- c. Retribusi izin Tempat Penjualan Minuman Beralkohol
- d. Retribusi izin Gangguan
- e. Retribusi izin Trayek
- f. Retribusi izin Pengambilan Hasil Hutan ikutan.

Salah satu syarat pemungutan pajak adalah keadilan, baik keadilan dalam prinsip maupun keadilan dalam pelaksanaannya. Dengan adanya keadilan pemerintah dapat menciptakan keseimbangan sosial, yang sangat penting untuk kesejahteraan masyarakat pada umumnya. Penentuan tarif pajak merupakan salah satu cara untuk mencapai keadilan.

Tarif yang dikenal dan diterapkan selama ini dapat dibedakan menjadi :

- a. Tarif tetap
- b. Tarif proporsioanl atau sebanding
- c. Tarif progresif
- d. Tarif degresif

A. TARIF PAJAK

A.1 TARIF TETAP

Tarif tetap adalah tarif pajak yang jumlah nominalnya tetap walaupun dasar pengenaan pajaknya berbeda/berubah, sehingga jumlah pajak yang terutang selalu tetap.

Contoh : Bea materai untuk cek dan bilyet giro, berapapun nominalnya dikenakan Rp 10.000,00.

Dasar Pengenaan Pajak	Jumlah Pajak
Rp 10.000.000,00	Rp 10.000,00
Rp 20.000.000,00	Rp 10.000,00
Rp 30.000.000,00	Rp 10.000,00
Rp 40.000.000,00	Rp 10.000,00

Dasar hukum pengenaan atau pemungutan Bea Materai di Indonesia adalah Undang-undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai yang diberlakukan mulai tanggal 1 Januari 2021.

Berdasarkan Pasal 5 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai, bahwa Bea Materai memiliki tarif tetap sebesar Rp10.000,00 (sepuluh ribu rupiah)

Peraturan Bea Materai ini kemudian diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah Nomor 86 Tahun 2021 tentang Pengadaan, Pengelolaan dan Penjualan Bea Materai, kemudian diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 134/PMK.03/2021 tentang Pembayaran Bea Materai, Ciri Umum dan Ciri Khusus pada Materai Tempel, Kode Unik dan Keterangan Tertentu pada Materai Elektronik, Materi dalam Bentuk Lain, dan Penentuan Keabsahan Materai, Serta Pemateraian Kemudian.

A.2 TARIF PROPORSIONAL ATAU SEBANDING

Tarif proporsional atau sebanding adalah tarif pajak yang merupakan persentase yang tetap, tetapi jumlah pajak yang terutang akan berubah secara proporsional/sebanding dengan dasar pengenaan pajaknya.

Contoh : Tarif PPN 10%

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Jumlah Pajak
Rp 10.000.000,00	10%	Rp 1.000.000,00
Rp 20.000.000,00	10%	Rp 2.000.000,00
Rp 30.000.000,00	10%	Rp 3.000.000,00
Rp 40.000.000,00	10%	Rp 4.000.000,00

A.3 TARIF PROGRESIF

Tarif progresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin besar jika dasar pengenaan pajaknya meningkat. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya.

Tarif progresif ini dapat dibedakan menjadi tiga, yaitu:

- Tarif progresif – proporsional
- Tarif progresif – regresif
- Tarif progresif – regresif

A.3.1 TARIF PROGRESIF – PROPORSIONAL

Tarif progresif–proporsional adalah tarif pajak yang persentasenya semakin besar jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya peningkatan dari tarifnya sama besar. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya. Tarif progresif – proporsional masih dapat dibagi menjadi dua, yaitu Tarif progresif – proporsional absolut dan Tarif progresif – proporsional berlapisan.

Contoh : Tarif progresif – proporsional absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 10 juta	s.d Rp 10 juta = 10%	-	Rp 1 juta=(10 juta x 10%)
Rp 20 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 15%	5%	Rp 3 juta=(20 juta x 15%)
Rp 30 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 20%	5%	Rp 6 juta=(30 juta x 20%)
Rp 40 juta	di atas Rp 30 juta = 25%	5%	Rp 10 juta=(40 juta x 25%)

Contoh : Tarif progresif – proporsional berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 100 juta	s.d Rp 10 juta = 10%	-	Rp 1 juta=(10 juta x 10%)
Rp 200 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 15%	5%	Rp 2,5 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 15%)
Rp 300 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 20%	5%	Rp 4,5 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 15% + 10 juta x 20%)
Rp 400 juta	di atas Rp 30 juta = 25%	5%	Rp 4,5 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 15% + 10 juta x 20% + 10 juta x 25%)

A.3.2 TARIF PROGRESIF – PROGRESIF

Tarif progresif – progresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin besar jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya peningkatan tarifnya semakin besar. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya. Tarif progresif – progresif masih dapat dibagi menjadi dua, yaitu Tarif progresif –progresif absolut dan Tarif progresif – progresif berlapisan.

Contoh : Tarif progresif – progresif absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 10 juta	s.d Rp 10 juta = 10%	-	Rp 1 juta=(10 jutax10%)
Rp 20 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 15%	5%	Rp 3 juta=(20 jutax15%)
Rp 30 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 25%	10%	Rp 7,5 juta=(30 jutax25%)
Rp 40 juta	di atas Rp 30 juta = 40%	15%	Rp 16 juta=(40 jutax40%)

Contoh : Tarif progresif – progresif berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 100 juta	s.d Rp 10 juta = 10%	-	Rp 1 juta=(10 juta x 10%)
Rp 200 juta	atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 15%	5%	Rp 2,5 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 15%)
Rp 300 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 25%	10%	Rp 5 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 15% + 10 juta x 25%)
Rp 400 juta	di atas Rp 30 juta = 40%	15%	Rp 9 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 15% + 10 juta x 25% + 10 juta x 40%)

Tarif pajak yang diterapkan di Indonesia pada saat ini adalah Tarif Pajak Progresif–progresif Berlapisan. Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisuran Perpajakan berbunyi sebagai berikut :

(1) Wajib Pajak **Orang Pribadi** dalam negeri adalah sebagai berikut :

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sampai dengan Rp 60.000.000,00	5%
Di atas Rp 60.000.000,00 sampai dengan Rp 250.000.000,00	15%
Di atas Rp 250.000.000,00 sampai dengan Rp 500.000.000,00	25%
Di atas Rp 500.000.000,00 sampai dengan Rp 5.000.000.000,00	30%
Di atas Rp 5.000.000.000,00	35%

Contoh perhitungan pajak terutang Wajib Pajak Orang Pribadi :

- Jumlah Penghasilan Kena Pajak Pak Yutribut Rp5.100.000.000,00

Pajak Penghasilan terutang :

5% x	Rp 60.000.000,00	= Rp 3.000.000,00
15% x	Rp 190.000.000,00	= Rp 28.500.000,00
25% x	Rp 250.000.000,00	= Rp 62.500.000,00
30% x	Rp 4.500.000.000,00	= Rp 1.350.000.000,00
35% x	Rp 100.000.000,00	= Rp 35.000.000,00
		<u>Rp 1.779.000.000,00</u>

A.3.3 TARIF PROGRESIF – DEGRESIF

Tarif Progresif – degresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin besar jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya peningkatan tarifnya semakin kecil. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya. Tarif progresif – degresif masih dapat dibagi menjadi dua, yaitu Tarif progresif – degresif absolute dan Tarif progresif – degresif berlapisan.

Contoh : Tarif progresif – degresif absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 10 juta	s.d Rp 10 juta = 10%	-	Rp 1 juta=(10 juta x 10%)
Rp 20 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 25%	15%	Rp 5 juta=(20 juta x 25%)
Rp 30 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 35%	10%	Rp 10,5 juta=(30 juta x 35%)
Rp 40 juta	di atas Rp 30 juta = 40%	5%	Rp 16 juta=(40 juta x 40%)

Contoh : Tarif progresif – degresif berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 100 juta	s.d Rp 10 juta = 10%	-	Rp 1 juta (10 juta x 10%)
Rp 200 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 25%	15%	Rp 3,5 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 25%)
Rp 300 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 35%	10%	Rp 7 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 25% + 10 juta x 35%)
Rp 400 juta	di atas Rp 30 juta = 40%	5%	Rp 11 juta=(10 juta x 10% + 10 juta x 25% + 10 juta x 35% + 10 juta x 40%)

A.4 TARIF DEGRESIF

Tarif Degresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin kecil jika dasar pengenaannya semakin meningkat. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya.

Tarif degresif ini dapat dibedakan menjadi tiga, yaitu:

- Tarif degresif – proporsional
- Tarif degresif – progresif
- Tarif degresif – degresif
- Tarif Degresif – Proporsional

A.4.1 TARIF DEGRESIF – PROPORSIONAL

Tarif degresif – proporsional adalah tarif pajak yang persentasenya semakin kecil jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya penurunan dari tarifnya sama besar. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya. Tarif degresif – proporsional masih dapat dibagi menjadi dua, yaitu Tarif degresif – proporsional absolut dan Tarif degresif – proporsional berlapisan. Dalam praktik, tarif degresif ini tidak digunakan karena tidak memenuhi asas keadilan.

Contoh : Tarif degresif – proporsional absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 10 juta	s.d Rp 10 juta = 25%	-	Rp 2,5 juta=(10 juta x 25%)
Rp 20 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 20%	5%	Rp 4 juta=(20 juta x 20%)
Rp 30 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 15% di atas Rp 30 juta= 10%	5%	Rp 4,5 juta=(30 juta x 15%)
Rp 40 juta		5%	Rp 4 juta=(40 juta x 10%)

Contoh : Tarif degresif – proporsional berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 100 juta	s.d Rp 10 juta = 25%	-	Rp 2,5 juta=(10 juta x 25%)
Rp 200 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 20%	5%	Rp 4,5 juta=(10 juta x 25% + 10 juta x 20%)
Rp 300 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 15% di atas Rp 30 juta = 10%	5%	Rp 6 juta=(10 juta x 25% + 10 juta x 20% + 10 juta x 15%)
Rp 400 juta		5%	Rp 7 juta=(10 juta x 25% + 10 juta x 20% + 10 juta x 15% + 10 juta x 10%)

A.4.2 TARIF DEGRESIF – PROGRESIF

Tarif Degresif – progresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin kecil jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya penurunan dari tarifnya semakin besar. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perusahaan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya. Tarif degresif – progresif masih dapat dibagi menjadi dua, yaitu Tarif degresif – progresif absolut dan Tarif degresif – progresif berlapisan.

Contoh : Tarif degresif – progresif absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 10 juta	s.d Rp 10 juta = 40%	-	Rp 4 juta=(10 juta x 40%)
Rp 20 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 35%	5%	Rp 7 juta=(20 juta x 35%)
Rp 30 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 25%	10%	Rp 7,5 juta=(30 juta x 25%)
Rp 40 juta	di atas Rp 30 juta = 10%	15%	Rp 4 juta=(40 juta x 10%)

Contoh : Tarif degresif – progresif berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 100 juta	s.d Rp 10 juta = 40%	-	Rp 4 juta=(10 juta x 40%)
Rp 200 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 35%	5%	Rp 7,5 juta=(10 juta x 40% + 10 juta x 35%)
Rp 300 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 25%	10%	Rp 10 juta=(10 juta x 40% + 10 juta x 35% + 10 juta x 25%)
Rp 400 juta	di atas Rp 30 juta = 10%	15%	Rp 11 juta=(10 juta x 40% + 10 juta x 35% + 10 juta x 25% + 10 juta x 10%)

A.4.3 TARIF DEGRESIF – DEGRESIF

Tarif Degresif – degresif adalah tarif pajak yang persentasenya semakin kecil jika dasar pengenaan pajaknya meningkat dan besarnya penurunan dari tarifnya semakin kecil. Jumlah pajak yang terutang akan berubah sesuai dengan perubahan tarif dan perubahan dasar pengenaan pajaknya. Tarif degresif – degresif masih dapat dibagi menjadi dua, yaitu Tarif degresif – degresif absolut dan Tarif degresif – degresif berlapisan.

Contoh : Tarif degresif – degresif absolut

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 10 juta	s.d Rp 10 juta = 40%	-	Rp 4 juta=(10 juta x 40%)
Rp 20 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 25%	15%	Rp 5 juta=(20 juta x 25%)
Rp 30 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 15%	10%	Rp 4,5 juta=(30 juta x 15%)
Rp 40 juta	di atas Rp 30 juta = 10%	5%	Rp 4 juta=(40 juta x 10%)

Contoh : Tarif degresif – degresif berlapisan

Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Peningkatan Tarif	Jumlah Pajak
Rp 100 juta	s.d Rp 10 juta = 40%	-	Rp 4 juta=(10 juta x 40%)
Rp 200 juta	di atas Rp 10 juta s.d Rp 20 juta = 25%	15%	Rp 6,5 juta=(10 juta x 40% + 10 juta x 25%)
Rp 300 juta	di atas Rp 20 juta s.d Rp 30 juta = 15%	10%	Rp 8 juta=(10 juta x 40% + 10 juta x 25% + 10 juta x 15%)
Rp 400 juta	di atas Rp 30 juta = 10%	5%	Rp 9 juta=(10 juta x 40% + 10 juta x 25% + 10 juta x 15% + 10 juta x 10%)

Disamping tarif-tarif di atas, masih ada yang disebut tarif bentham/sistem bentham yaitu tarif pajak yang memodifikasi tarif proporsional dengan memberikan jumlah tertentu sebagai batas tidak kena pajak yang tidak dikenakan pajak, pajak hanya dikenakan atas jumlah yang melebihi batas tidak kena pajak, pajak hanya dikenakan atas jumlah yang melebihi batas tidak kena pajak. Kalau diperhatikan secara seksama, tarif ini akan menghasilkan tarif efektif yang berbeda-beda. Tarif efektif tidak pernah mencapai tarif pajak yang ditentukan, tetapi semakin mendekat kalau objek pajaknya semakin besar.

Contoh :

Objek Pajak	Batas Tidak Kena Pajak	Dasar Pengenaan Pajak	Tarif Pajak	Jumlah Pajak	Tarif Efektif
Rp 5 juta	Rp 5 juta	0	10%	Rp 0	0%
Rp 10 juta	Rp 5 juta	Rp 5 juta	10%	Rp 500.000,00	5%
Rp 20 juta	Rp 5 juta	Rp 15 juta	10%	Rp 1.500.000,00	7,5%
Rp 30 juta	Rp 5 juta	Rp 25 juta	10%	Rp 2.500.000,00	8,33%
Rp 40 juta	Rp 5 juta	Rp 35 juta	10%	Rp 3.500.000,00	8,75%

Sistem ini di Indonesia diadaptasi dalam Pajak Bumi dan Bangunan serta Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

B. SISTEM PAJAK

Setiap negara akan menentukan sendiri sistem tarif pajak yang akan diterapkan di negaranya masing-masing. Di Indonesia, untuk Pajak Penghasilan menggunakan tarif progresif, Pajak Pertambahan Nilai menggunakan tarif proporsional, Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan menggunakan tarif bentham dan lain-lain.

Dalam Bea cukai diterapkan tarif tetap atau tarif proporsional. Ada tarif yang disebut *tarif advalorem* dan *tarif spesifik*. Disamping itu, Tarif Bea Masuk juga terikat pada perjanjian GATT (General Agreement on Trade and Tariffs), suatu konvensi internasional. Di atas tarif yang di tentukan dalam GATT itu masih ada tambahan-tambahan yang ditentukan dalam GATT, tambahan-tambahan yang ditentukan oleh pemerintah, misalnya Bea Masuk Tambahan. *Tarif advalorem* adalah suatu tarif dengan persentase tertentu yang diterapkan pada harga atau nilai barang.

Contoh : PT XYZ mengimpor barang "X" sebanyak 100 unit dengan harga per unit Rp 1.000.000,00. jika tarif Bea masuk atas impor Barang tersebut 20%, maka besarnya Bea masuk yang harus dibayar adalah:

$$\begin{array}{rcl} \text{Nilai barang impor} & = & 100 \times \text{Rp } 1.000.000,00 = \text{Rp } 100.000.000,00 \\ \text{Tarif} & = & \frac{20\%}{100} \times \\ \text{Bea masuk yang harus dibayar} & = & \text{Rp } 20.000.000,00 \end{array}$$

Tarif spesifik adalah tarif dengan suatu jumlah tertentu atas suatu jenis barang tertentu, atau suatu satuan jenis barang tertentu.

Contoh : PT XYZ mengimpor barang "X" sebanyak 100 unit dengan harga per unit Rp 1.000.000,00. Jika tarif Bea masuk atas impor Barang tersebut Rp 1.000.000,00, maka besarnya Bea masuk yang harus dibayar adalah :

$$\begin{array}{rcl} \text{Jumlah barang impor} & = & 100 \text{ unit} \\ \text{Tarif} & = & \text{Rp } \frac{1.000,00}{100} \times \\ \text{Bea masuk yang harus dibayar} & = & \text{Rp } 100.000,00 \end{array}$$

C. KEBIJAKAN PAJAK

Kebijakan tarif pajak mempunyai hubungan erat dengan fungsi pajak dalam masyarakat, yaitu fungsi budgeter dan fungsi regulend (mengatur). Untuk menentukan hal ini, kebijakan pemerintah memegang peranan yang sangat penting. Sudah barang tentu pajak adalah alat utama untuk memasukkan uang ke dalam kas negara yang sangat diperlukan untuk membiayai pengeluaran negara. Undang-undang pajak dibuat terutama dengan maksud untuk memasukkan uang dalam kas negara. Tujuan untuk mengatur biasanya merupakan tujuan sampingan. Tujuan sampingan ini berdasarkan berbagai alasan dan mempunyai berbagai maksud yang ingin dicapai oleh pemerintah, seperti umumnya untuk menarik investasi baik berupa penanaman modal asing atau modal dalam negeri, untuk mengembangkan pasal modal, untuk menghambat penggunaan alcohol, atau melindungi (proteksi produksi dalam negeri, dan lain-lain).

Pemerintah untuk mencapai tujuannya, baik yang bersifat politis maupun yang bukan politis, menggunakan kebijakan tarif dengan mengkombinasikan penggunaan tarif pajak tinggi dan tarif rendah (atau 0%). Walaupun itu merupakan kebijaksanaan tetapi karena tarif

termasuk ketentuan material, maka tarif harus dimuat dalam undang-undang, kecuali jika undang-undang memberi kuasa kepada Pemerintah atau Menteri Keuangan (delegation of authority).

Besarnya tarif menentukan jumlah pajak yang menjadi beban wajib pajak sekaligus jumlah penerimaan negara dari pajak. Tapi besarnya pajak tidak selalu menjadi beban wajib pajak, karena dalam pajak tidak langsung, beban pajak dapat dilimpahkan/digeserkan kepada orang lain (*tax shifting*). Pelimpahan Pergeseran pajak (*tax shifting*) dapat dibagi menjadi dua, yaitu pergeseran ke depan (*forward shifting*) dan pergeseran ke belakang (*backward shifting*).

Pergeseran ke depan (*forward shifting*) adalah pergeseran yang searah dengan arus barang yaitu dari hulu ke hilir (produsen ke konsumen). Pergeseran ini bersifat menaikkan barga barang, sehingga pajak yang telah dibayar oleh produsen digeserkan ke konsumen (contohnya PPN). Pergeseran ke belakang (*backward shifting*) adalah pergeseran yang berlawanan dengan arus. Pergeseran ini bersifat tidak menaikkan harga barang, sehingga pajak yang telah dibayar oleh produsen digeserkan kepada penjual bahan yang digunakan dalam produksi atau melakukan efisiensi termasuk efisiensi tenaga kerja.

Tarif pajak juga dapat digunakan untuk tujuan politis, misalnya digunakan dalam rangka pemilihan umum oleh partai-partai politik peserta pemilihan umum dengan memberikan janji-janji jika terpilih nantinya (terutama di negara-negara maju). Disamping itu, dalam perjanjian-perjanjian pajak baik bilateral maupun multilateral, adakalanya juga mengandung muatan politis.

A. MACAM-MACAM KETETAPAN PAJAK

Berbagai produk hukum yang dapat diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak atau Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPP/KPBB) untuk mengetahui adanya kewajiban Wajib Pajak (WP) adalah berupa surat ketetapan pajak terdiri dari 6 (enam) macam yaitu :

1. Surat Tagihan Pajak (STP)/Surat Ketetapan Pajak (SKP)
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)
3. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)
4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)
5. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
6. Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT)

Defenisi dan penjelasan masing-masing surat ketetapan pajak tersebut di atas akan dipaparkan berikut ini sebagaimana tertulis dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

A.1 SURAT TAGIHAN PAJAK (STP)/SURAT KETETAPAN PAJAK (SKP)

Pasal 1 angka 19 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 menyebutkan : *Surat Tagihan Pajak* adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan atau sanksi administrasi berupa bunga dan atau bunga.

Pada Pasal 14 ayat (2) disebutkan bahwa Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Surat Tagihan Pajak dapat diterbitkan dalam hal-hal sebagai berikut :

1. Apabila Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar,
2. Apabila dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung,
3. Apabila Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan atau bunga,
4. Apabila pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang PPN dan perubahannya tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP),
5. Apabila pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi membuat Faktur Pajak,
6. Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak membuat atau membuat Faktur Pajak, tetapi tidak tepat waktu atau tidak mengisi selengkapnya Faktur Pajak.

Penerbitan Surat Tagihan Pajak akan ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dihitung sejak saat terutangnya pajak atau bagian tahun pajak atau tahun pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak.

Sedangkan fungsi Surat Tagihan Pajak (STP) adalah :

1. Sebagai koreksi atas jumlah pajak yang terutang SPT Wajib Pajak,

2. Sarana untuk mengenakan sanksi berupa bunga atau denda,
3. Alat untuk menagih pajak.

A.2 SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR (SKPKB)

Pasal 1 angka 15 Undang-undang Nomor 16 tahun 2000 menyebutkan : *Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar* adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.

SKPKB diatur dalam Pasal 13 undang-undang KUP yang dapat diterbitkan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat terutangnya pajak, berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak, yaitu dalam hal-hal sebagai berikut :

1. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang bayar,
2. Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan dan telah ditegur secara tertulis, tidak disampaikan juga seperti ditentukan dalam surat teguran,
3. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atas PPN dan PPnBM ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif 0%,
4. Apabila Wajib Pajak tidak melakukan kewajiban pembukuan dan tidak memenuhi permintaan dalam pemeriksaan pajak, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Penerbitan SKPKB akan diikuti dengan sanksi administrasi yang bisa berupa denda maupun berupa kenaikan. Sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% sebulan akan dikenakan apabila berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa Wajib Pajak tidak atau kurang membayar besarnya pajak yang terutang.

Berdasarkan sistem *self assessment* yang dianut undang-undang perpajakan, bahwa seharusnya setiap Wajib Pajak membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menguntungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Adanya batasan jangka waktu 10 (sepuluh) tahun adalah batas waktu untuk menentukan adanya kepastian hukum dalam menerbitkan ketetapan pajak tersebut, artinya fiskus dalam kurun waktu 10 (sepuluh) tahun diberi kesempatan untuk menerbitkan SKPKB sepanjang dalam pemeriksaan diketahui Wajib Pajak masih mempunyai utang pajak. Bahkan SKPKB juga masih diterbitkan oleh fiskus setelah lewat jang waktu 10 (sepuluh) tahun, ditambah sanksi bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah yang tidak atau kurang dibayar apabila diketahui Wajib Pajak terbukti telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dan telah putus oleh hakim serta mempunyai hukum tetap (*in kracht van gewijsde*).

A.3 SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR TAMBAHAN (SKPKBT)

Pasal 1 angka 16 Undang-undang Nomor 16 tahun 2000 menyebutkan : *Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan* adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) diterbitkan untuk menampung beberapa kemungkinan yang terjadi seperti :

1. Adanya SKPKBT yang telah ditetapkan ternyata lebih rendah daripada perhitungan yang sebenarnya.

2. Adanya proses pengembalian pajak yang telah ditetapkan dalam SKPKBT yang seharusnya tidak dilakukan lagi.
3. Adanya pajak terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) yang ditetapkannya ternyata lebih rendah.

Penerbitan SKPKBT dilakukan apabila ditemukan data baru (novum) dan atau data yang semula belum terungkap yang dapat menyebabkan penambahan pajak yang terutang. Penjelasan Pasal 15 Undang-undang KUP menegaskan apa yang dimaksud dengan data baru dan data yang semula belum terungkap yaitu bahwa data baru adalah data atau keterangan mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak terutang yang oleh Wajib Pajak belum diberitahukan pada waktu penetapan semula, baik dalam Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya maupun dalam pembukuan perusahaan yang diserahkan pada waktu pemeriksaan.

Sedangkan data yang semula belum terungkap adalah data atau keterangan lain mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak yang terutang, yang menyangkut :

1. Tidak diungkapkannya oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan beserta lampirannya (termasuk laporan keuangan), dan atau
2. Pada waktu pemeriksaan untuk penetapan semula Wajib Pajak tidak mengungkapkan data dan atau memberikan keterangan lain secara benar, lengkap, dan terinci sehingga tidak memungkinkan fiskus dapat menerapkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan benar dalam menghitung jumlah pajak yang terutang.

Penerbitan SKPKBT juga dapat dilakukan setelah lewat jangka waktu 10 (sepuluh) tahun ditambah sanksi bunga 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah yang tidak atau kurang dibayar apabila Wajib Pajak terbukti telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dan telah diputus oleh hakim serta mempunyai kekuatan hukum yang tetap (*in kracht van gewijsde*).

A.4 SURAT KETETAPAN PAJAK LEBIH BAYAR (SKPLB)

Pasal 1 angka 17 Undang-undang Nomor 16 tahun 2000 menyebutkan : **Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar** adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar dari pajak yang terutang atau tidak seharusnya terutang.

Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar adalah SKPLB diterbitkan untuk hal-hal sebagai berikut :

1. Untuk Pajak Penghasilan (PPh), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang,
2. Untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh Pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak terutang adalah jumlah Pajak Keluaran setelah dikurangi pajak yang dipungut oleh Pemungut PPN tersebut,
3. Untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.

SKPLB akan diterbitkan jika ada permohonan tertulis dari Wajib Pajak. Kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) harus sudah menerbitkan SKPLB paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima, kecuali untuk kegiatan tertentu akan ditetapkan lain oleh Direktur Jenderal Pajak. Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan telah lewat,

maka permohonan Wajib Pajak dianggap diterima dan Wajib Pajak berhak memperoleh pengembalian atas kelebihan pajaknya. Apabila berdasarkan pemeriksaan ternyata pajak yang lebih dibayar jumlahnya lebih besar dari kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan, maka SKPLB masih dapat diterbitkan lagi.

A.5 SURAT KETETAPAN PAJAK NIHIL (SKPN)

Pasal 1 angka 18 Undang-undang Nomor 16 tahun 2000 menyebutkan : *Surat Ketetapan Pajak Nihil* adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak terutang dan tidak ada kredit pajak.

Surat ketetapan Pajak Nihil (SKPN) diterbitkan dalam hal-hal sebagai berikut:

1. Untuk PPh, jumlah kredit pajak sama dengan pajak yang terutang atau pajak yang tidak terutang dan tidak ada kredit pajak,
2. Untuk PPN, jumlah kredit pajak sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh Pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak yang terutang adalah jumlah Pajak Keluaran setelah dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh Pemungut PPN tersebut,
3. Untuk PPnBM, jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang atau pajak tidak terutang dan tidak ada pembayaran pajak.

Defenisi atau pengertian dan penjelasan tentang surat-surat ketetapan tersebut di atas juga masih dipergunakan dalam Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

A.6 SURAT PEMBERITAHUAN PAJAK TERUTANG (SPPT)

Pasal 1 Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan menyebutkan : *Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang* adalah surat yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk memberitahukan besarnya pajak terutang kepada Wajib Pajak.

SPPT merupakan dokumen yang berisi besarnya utang atas Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) yang harus dilunasi oleh Wajib Pajak pada waktu yang telah ditentukan. SPPT diterbitkan berdasarkan Surat Pemberian Objek Pajak (SPOP) yang telah disampaikan oleh Wajib Pajak atau berdasarkan data objek pajak yang telah ada di Kantor Pelayanan PBB.

SPPT yang diterbitkan oleh KPPBB harus dilunasi paling lambat 6 (enam) bulan sejak tanggal diterimanya SPPT. Apabila SPPT tidak dilunasi, akan dikenakan sanksi denda administrasi sebesar 2% (dua persen) sebulan dihitung dari saat jatuh tempo sampai hari pembayaran jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan.

Direktur Jenderal Pajak dapat mengeluarkan *Surat Ketetapan Pajak*, sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, dalam hal-hal sebagai berikut :

- a. Apabila Surat Pemberitahuan Objek Pajak tidak disampaikan dan setelah ditegor secara tertulis tidak disampaikan sebagaimana ditentukan dalam surat tegoran,
- b. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain ternyata jumlah yang terutang lebih besar dari jumlah pajak yang dihitung berdasarkan Surat Pemberitahuan Objek Pajak yang disampaikan oleh wajib pajak.

B. DALUWARSA PENETAPAN

Daluwarsa penetapan merupakan suatu batasan waktu yang ditentukan undang-undang dapat menerbitkan surat ketetapan pajak atas utang pajak Wajib Pajak, yang tujuannya tidak lain agar Wajib Pajak memperoleh kepastian hukum atas utang pajaknya.

Pasal 22 ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) menyebutkan : Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk, bunga, denda, keaikan, dan biaya penagihan pajak, *daluwarsa* setelah lampau 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak yang bersangkutan.

Apabila dalam waktu 10 (sepuluh) tahun fiskus tidak menerbitkan SKPKB setelah lewat batas daluwarsa penetapan tidak dapat lagi dilakukan dan atas utang pajak Wajib Pajak menjadi daluwarsa. Namun demikian fiskus masih tetap dapat dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewisjde*).

Dan pada Pasal 22 ayat (2) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 disebutkan bahwa daluwarsa penagihan pajak *tertanggung* apabila :

- a. Diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa,
- b. Ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung,
- c. Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

Dalam rangka untuk lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan di bidang teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan-ketentuan material di bidang perpajakan, maka dewan Perwakilan Rakyat menyetujui dan mengundang **Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.**

Perubahan undang-undang ini juga menyebabkan terjadinya perubahan isi atau kandungan atau pengertian pasal-pasal yang termuat di dalamnya, baik itu perubahan menghapus isi pasal-pasal atau perubahan menambah isi pasal-pasal.

Salah satu pasal yang memuat perubahan akibat terjadinya perubahan undang-undang tersebut yaitu tentang batas waktu daluwarsa, dimana sebelumnya daluwarsa penagihan pajak adalah 10 (sepuluh) tahun berubah menjadi 5 (lima) tahun.

Pasal 22 ayat (1) Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merubah pengertian batas waktu *Daluwarsa* dengan menyebutkan : Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk, bunga, denda, keaikan, dan biaya penagihan pajak, *daluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun* terhitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.

Dan perubahan lainnya disebutkan pada Pasal 22 ayat (2) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 yang menyebutkan bahwa daluwarsa penagihan pajak *tertanggung* apabila :

- a. Diterbitkan Surat Paksa,
- b. Ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung,

- c. Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan,
- d. Dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Pertanyaan yang sangat mendasar adalah kapan timbulnya utang pajak seseorang terhadap negara, padahal tidak pernah ada suatu perikatan antara negara dengan seseorang dalam konteks membayar pajak tersebut. Pertanyaan demikian cukup menarik karena biasanya dalam hukum perdata, timbulnya utang seseorang disebabkan adanya perikatan antara para pihak. Perikatan tersebut biasanya mewajibkan salah satu pihak untuk melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu. Terjadinya perikatan tersebut bisa karena undang-undang atau karena perjanjian. Perikatan yang terjadi karena undang-undang dengan perbuatan manusia (Pasal 1233 jo Pasal 1345 KUH Perdata).

A. SAAT TIMBULNYA UTANG PAJAK

Sedangkan dalam hukum pajak, timbulnya utang pajak didasarkan pada dua pendapat yang berbeda. *Pendapat pertama* menyatakan bahwa utang pajak timbul pada saat diundangkannya undang-undang pajak. Artinya apabila suatu undang-undang pajak diundangkan oleh pemerintah, maka pada saat itulah timbul utang pajak sepanjang apa yang diatur dalam undang-undang tersebut menimbulkan suatu kewajiban bagi seseorang menjadi terutang pajak. Pendapat ini sejalan dengan pendapat teori *ajaran material* sebagaimana telah di bahas pada di muka.

Sedangkan *pendapat kedua* menyatakan bahwa utang pajak timbul pada saat dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak oleh pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak (fiskus). Artinya, bahwa seseorang baru diketahui mempunyai utang pajak saat fiskus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak atas namanya serta besarnya pajak yang terutang. Pendapat ini sejalan dengan pendapat teori *ajaran material*.

Penulis condong pada pendapat yang pertama di mana utang pajak timbul pada saat suatu undang-undang pajak diundangkan yang berarti secara material seseorang mempunyai (diketahui mempunyai) utang pajak dengan adanya undang-undang pajak. Sedangkan masalah dikeluarkan atau tidak dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak-pun sepanjang undang-undang mengatur adanya utang pajak atas suatu keadaan atau peristiwa tertentu, yang lazim disebut dengan *Tatbestand*, yang maksudnya secara material telah diatur undang-undang pajak Wajib Pajak sudah mempunyai utang pajak. Selain itu sesuai sistem *self assessment* yang dianut dalam undang-undang sekarang ini, Wajib Pajak diwajibkan untuk menghitung dan memperhitungkan sendiri besarnya pajak terutang yang berarti tidak perlu adanya Surat Ketetapan Pajak yang dihitung oleh fiskus. Alasan ini adalah tidak selamanya utang pajak akan timbul dengan dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak, seperti misalnya Bea Materai yang terutang tanpa perlu ada Surat Ketetapan Pajak.

B. CARA PENGENAAN UTANG PAJAK

Setelah diketahui saat timbulnya utang pajak sebagaimana dijelaskan di atas, selanjutnya sebagaimana cara pengenaan terhadap utang pajak tersebut dapat dilakukan. Menurut teori ada tiga cara pengenaan pajak dapat dilakukan, yaitu cara pengenaan di depan (*stelsel fiksi*), cara pengenaan di belakang (*stelsel riil*) dan cara pengenaan campuran (kombinasi antara *stelsel fiksi* dan *stelsel riil*).

B.1 PENGENAAN DIDEPAN (STELSEL FIKSI)

Pengenaan di depan merupakan suatu cara pengenaan pajak yang didasarkan atas suatu anggapan (fiksi) dan anggapan tersebut tergantung pada ketentuan bunyi undang-undang. Misalnya penghasilan seorang Wajib Pajak pada tahun berjalan dianggap sama dengan penghasilan pada tahun sebelumnya, tanpa memperhatikan kondisi yang sesungguhnya atas besarnya penghasilan pada tahun berjalan yang seharusnya menjadi dasar penetapan besarnya utang pajak pada tahun berjalan. Dengan adanya anggapan demikian, maka fiskus dapat dengan mudah menetapkan besarnya utang pajak untuk tahun yang akan datang. Pasal 25 undang-undang PPh merupakan contoh cara pemajakan di depan yang dilakukan dengan suatu perhitungan (formula) tertentu.

B.2 PENGENAAN DIBELAKANG (STELSEL RIIL)

Pengenaan di belakang merupakan suatu cara pengenaan pajak yang didasarkan pada keadaan yang sesungguhnya (riil) atau nyata, yang diperoleh dalam suatu tahun pajak. Karena besarnya penghasilan baru dilakukan setelah berakhirnya suatu tahun pajak. Dengan demikian, utang pajak baru akan dikenakan di belakang yaitu sesudah tahun pajak yang bersangkutan.

B.3 PENGENAAN CARA CAMPURAN

Pengenaan cara campuran merupakan suatu cara pengenaan pajak yang mendasarkan pada kedua cara pengenaan pajak di atas (fiksi dan riil). Pada awal tahun pajak, fiskus akan mengenakan pajak berdasarkan anggapan yang ditentukan dalam undang-undang yang selanjutnya setelah berakhirnya tahun pajak dilakukan pengenaan pajak berdasarkan keadaan yang sesungguhnya (riil). Undang-undang PPh pada prinsipnya mendasarkan pengenaan pajak dengan cara campuran ini.

C. HAPUSNYA UTANG PAJAK

Ada 4 (empat) hal yang mengakibatkan hapusnya (berakhirnya) utang pajak, yaitu :

1. Pembayaran,
2. Kompensasi,
3. Daluwarsa, dan
4. Penghapusan.

Utang pajak akan hapus apabila Wajib Pajak melakukan pembayaran atas utang pajaknya ke kas negara atau tempat lain yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan. Pembayaran pajak hanya dapat dilakukan dengan uang dan bukan dengan bentuk lainnya.

Sedangkan kompensasi adalah suatu cara menghapus utang pajak yang dilakukan melalui cara pemindahan kelebihan pajak pada suatu jenis pajak (pada tahun yang sama atau tahun yang berbeda) dengan menutup kekurangan utang pajak atas jenis pajak yang sama atau jenis pajak lainnya (juga pada tahun yang sama atau tahun yang berbeda).

Selanjutnya daluwarsa utang pajak merupakan suatu cara untuk menghapus utang pajak karena lampaunya waktu. Daluwarsa utang bisa terjadi karena lampaunya waktu penetapan pajak (penerbitan surat ketetapan pajak) maupun karena lampaunya waktu proses penagihan pajak. Daluwarsa utang pajak dimaksudkan agar ada suatu kepastian hukum bagi Wajib Pajak untuk pajak dimaksudkan agar ada suatu kepastian hukum bagi Wajib Pajak untuk suatu masa tertentu yang ditentukan undang-undang tidak lagi mempunyai utang pajak. Pasal 22 undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (undang-undang KUP) menyatakan

bahwa daluwarsa penetapan dan penagihan pajak lampaunya waktu setelah 10 (sepuluh) tahun. Artinya setelah batas waktu tersebut Wajib Pajak tidak lagi mempunyai kewajiban untuk melunasi utang pajak.

Hapusnya utang pajak yang terakhir terjadi karena adanya proses penghapusan piutang pajak yang bisa disebabkan oleh hal-hal sebagai berikut :

- a. Wajib Pajak meninggal dunia dengan tidak meninggalkan harta warisan dan tidak mempunyai ahli waris atau ahli waris tidak dapat ditemukan, atau
- b. Wajib Pajak tidak mempunyai harta kekayaan lagi yang dibuktikan berdasarkan surat keterangan dari Pemerintah Daerah setempat. Penghapusan utang melalui proses penghapusan merupakan bentuk keadilan bagi Wajib Pajak yang memang benar-benar mengalami hal tersebut di atas.
- c. Sebab lain, misalnya Wajib Pajak tidak dapat ditemukan lagi atau dokumen tidak dapat ditemukan lagi disebabkan keadaan yang tidak dapat dihindarkan seperti kebakaran, bencana alam, dan sebagainya.

D. PENAGIHAN PAJAK

Peran serta masyarakat Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak tentu sangat diharapkan sesuai dengan kerangka sistem *self assessment* yang dianut dalam Undang-undang Perpajakan sejak tahun 1983, yang memberikan kepercayaan penuh kepada masyarakat Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan pajaknya sendiri. Akan tetapi dalam kenyataannya terdapat cukup banyak masyarakat yang dengan sengaja atau dengan berbagai alasan tidak melaksanakan kewajibannya membayar utang pajak berdasarkan ketetapan pajak yang telah diterbitkan. Tidak dibayarnya utang pajak maka akan menjadi tunggakan pajak. Untuk menegakkan ketentuan undang-undang pajak yang ada, dilakukannya tindakan penagihan pajak.

Tindakan penagihan terhadap utang pajak yang dilakukan berdasarkan undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Undang-undang ini mempunyai kekuatan hukum yang bersifat memaksa agar Wajib Pajak mau melunasi utang pajaknya.

Ruang lingkup dari undang-undang di atas diberlakukannya baik terhadap jenis pajak pusat (yang dikelola oleh Pemerintah Pusat) maupun terhadap jenis pajak daerah (dikelola oleh Pemerintah Daerah) yaitu sebagai berikut :

- a. Jenis Pajak yang dikelola oleh Pemerintah Pusat
 - a. Pajak Penghasilan (PPh);
 - b. Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM),
 - c. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB),
 - d. Bea Masuk dan Cukai,
 - e. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).
- b. Jenis Pajak yang dikelola oleh Pemerintah Daerah
 1. Pajak Kendaraan Bermotor (PKB),
 2. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB),
 3. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor,
 4. Pajak Hotel dan Restoran,
 5. Pajak Hiburan,
 6. Pajak Reklame,
 7. Pajak Penerangan Jalan,
 8. Pajak Pengambilan dan Pengolahan Bahan Galian Golongan C,

9. Pajak atas Pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan.

Dari semua jenis pajak di atas, maka terhadap Wajib Pajak yang tidak melunasi utang pajaknya, akan dilakukan tindakan penagihan sebagaimana yang diamanatkan dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, dengan tahapan-tahapan yang akan dijelaskan di bawah ini.

D.1 SURAT TEGURAN

Sebagaimana diketahui bahwa yang menjadi dasar penagihan pajak adalah adanya Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan dan Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar tambah.

Setelah dalam jangka waktu satu bulan sejak tanggal diterbitkannya surat ketetapan sebagaimana dimaksud di atas, Wajib Pajak tetap tidak melunasinya, barulah dilakukan suatu tindakan penagihan aktif dengan nama Surat Teguran, atau Surat Peringatan atau surat lain sejenis yang dimaksudkan untuk menegur atau memperingatkan kepada Wajib Pajak untuk melunasi utang pajaknya.

Penerbitan Surat Teguran atau surat peringatan atau surat lain yang sejenis merupakan tindakan awal dari pelaksanaan penagihan pajak dan pelaksanaannya harus dilakukan sebelum dilanjutkan dengan penerbitan Surat Paksa (SP). Apabila terhadap Wajib Pajak tidak pernah diberikan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis namun langsung diterbitkan dan diberikan Surat Paksa, maka secara yuridis Surat Paksa tersebut dianggap tidak ada karena tidak didahului dengan pengeluaran Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis.

D.2 SURAT PAKSA

Pasal 1 angka 20 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan : **Surat Paksa** adalah surat perintah untuk membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.

Pasal 8 Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Pengalihan Pajak dengan Surat Paksa menyebutkan tentang tiga hal yang menyebabkan diterbitkannya Surat Paksa (SP) yaitu :

- a. Apabila Penanggung Pajak (PP) tidak melunasi utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo dan telah diterbitkannya Surat Teguran atau surat peringatan atau surat lain yang sejenisnya.
- b. Bahwa terhadap Penanggung Pajak telah dilakukan penagihan seketika dan sekaligus.
- c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Di dalam undang-undang penagihan setelah ditegaskan bahwa Surat Paksa yang telah diterbitkan oleh Pejabat (Pejabat adalah Kepala Kantor Pelayanan Pajak/Kepala Kantor Pelayanan Pajak dan Bangunan (KPP/KPPBB) mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum tetap. Hal ini dapat dilihat dari Surat Paksa dengan adanya kata-kata "**Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa**", kata-kata ini juga yang ada pada putusan pengadilan yang dikeluarkan oleh lembaga peradilan.

Mengingat Surat Paksa mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang tetap, maka pemberitahuan Surat Paksa kepada Penanggung Pajak oleh Jurusita Pajak

harus dilaksanakan dengan cara membacakan isi Surat Paksa dan kedua belah pihak menandatangani Berita Acara Pelaksana Surat Paksa sebagai pernyataan bahwa Surat Paksa telah diberitahukan.

Surat Paksa yang akan disampaikan kepada Penanggung Pajak dilakukan paling lambat setelah lampau waktu 21 (dua puluh satu) hari setelah Surat Teguran atau surat peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan. Apabila Surat Paksa diterbitkan kurang dari 21 (dua puluh satu) hari setelah Surat teguran diterbitkan, maka Surat Paksa menjadi batal demi hukum.

D.3 PENYITAAN

Penyitaan adalah tindakan yang dilakukan oleh Jurusita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan.

Penyitaan merupakan tindakan penagihan lebih lanjut setelah Surat Paksa yang hanya dapat dilakukan setelah batas waktu 2 x 24 jam sebagaimana dimaksud dalam Surat Paksa dilewati. Artinya, apabila Penanggung Pajak/Wajib Pajak tetap tidak melunasi utang pajak sebagaimana yang tercantum dalam Surat Paksa, barulah penyitaan dapat dilaksanakan.

Pertanyaannya, apakah semua barang milik Wajib Pajak/Penanggung Pajak dapat disita sebagai jaminan atas utang pajak? Tentu saja tidak. Ada enam jenis barang yang dikecualikan dari penyitaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 Undang-undang nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000, yaitu :

- a. Pakaian dari tempat tidur beserta perlengkapannya yang digunakan oleh Penanggung Pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya,
- b. Persediaan makanan dan minuman untuk keperluan satu bulan beserta peralatan memasak yang ada dirumah,
- c. Perlengkapan Penanggung Pajak yang bersifat dinas yang diperoleh dari negara,
- d. Buku-buku yang berkaitan dengan jabatan atau pekerjaan Penanggung Pajak dan alat-alat yang dipergunakan untuk pendidikan, kebudayaan dan kelmuan,
- e. Peralatan dalam keadaan jalan yang masih digunakan untuk melaksanakan pekerjaan atau usaha sehari-hari dengan jumlah seluruhnya tidak lebih dari Rp 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah),
- f. Peralatan penyandang cacat yang digunakan oleh Penanggung Pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya.

D.4 PELELANGAN

Lelang adalah setiap penjualan barang di muka umum dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli.

Lelang dalam hal sita pajak merupakan salah satu bagian dari berbagai jenis lelang untuk melaksanakan eksekusi atas barang-barang milik Penanggung Pajak dalam rangka penagihan piutang pajak. Sesuai aturan yang telah ditentukan, pelaksanaan penjualan secara lelang terhadap barang yang telah disita dilakukan sekurang-kurangnya 14 (empat belas) hari setelah pengumuman lelang. Pengumuman lelang itu sendiri dilakukan dalam waktu sekurang-kurangnya 14 (empat belas) hari setelah pelaksanaan penyitaan.

Hasil dari pelaksanaan lelang barang-barang yang disita terlebih dahulu akan dipergunakan untuk melunasi biaya panagihan pajak. Dan sisanya baru digunakan untuk membayar utang pajak. Apabila masih tetap ada sisanya, akan dikembalikan kepada

Penanggung Pajak yang bersangkutan. Setelah lelang selesai dilaksanakan maka akan dibuatkan Risalah lelang yang merupakan suatu Berita Acara Pelaksanaan Lelang yang dapat berfungsi sebagai suatu akal beli yang merupakan bukti otentik sebagai dasar untuk pendaftaran dan pengalihan hak.

D.5 HAK MENDAHULU PAJAK

Istilah lain dari Hak Mendahulu di dalam hukum sering disebut dengan Hak Istimewa atau hak Preferen. Menurut pasal 1134 kitab undang-undang Hak Perdata (KUHPperdata) yang dimaksud dengan hak istimewa adalah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seseorang berpiutang sehingga tingkatannya lebih tinggi daripada orang berpiutang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutang. Gadai dan Hipotek adalah lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya.

Bagaimana halnya dengan utang pajak, karena ternyata selain utang Tuan Sandro mempunyai utang kepada pihak lain (misalnya Tuan X dan kepada Bank “Y”, Tuan Sandro juga mempunyai utang pajak kepada negara. Negara yang diwakili Direktorat Jendral Pajak (DJP) juga mempunyai hak agar segala kewajiban Tuan Sandro sebagai wajib Pajak dilunasi.

Menurut hukum perdata, seseorang dapat dikatakan mempunyai utang bila telah terjadi perkatan diantara para pihak. Perikatan tersebut bisa terjadi karena undang-undang atau karena perjanjian. Perikatan yang timbul karena undang-undang dsapat timbul karena undang-undang saja atau karena undang-undang dengan perbuatan manusia. Sedangkan menurut hukum pajak, utang pajak yang timbul karena undang-undang saja, berarti haruslah terlebih dahulu ada undang-undang yang menjadi dasar hukum pemungutan pajak. Dengan lahirnya undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 (tentang PPh), Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 (tentang PPN dan PPh BM), Undang-undang Nomor 12 tahun 1994 (tentang PBB) dan undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 (tentang BPHTB=Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan), maka sejak saat itu timbul utang pajak dari tiap subjek hukum pajak yang memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak.

Dalam undang-undang pajak, hak mendahulu pajak diatur dalam Pasal 21 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (Undang-undang KUP) yang berbunyi sebagai berikut :

- Ayat (1) : Negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- Ayat (2) : Ketentuan tentang hak mendahulu sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan.
- Ayat (3) : Hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap :
- a. Biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak maupun tidak bergerak,
 - b. Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud,
 - c. Biaya perkara, yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- Ayat (4) : Hak mendahulu itu hilang setelah lampau waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, kecuali apabila dalam jangka waktu 2 (dua)

tahun tersebut, Surat Paksa untuk membayar itu diberitahukan secara resmi, atau diberikan penundaan pembayaran.

Ayat (5) : Dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi, jangka waktu 2 (dua) tahun sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), dihitung sejak tanggal pemberitahuan Surat Paksa, atau dalam hal diberikan penundaan pembayaran jangka waktu 2 (dua) tahun tersebut ditambah dengan jangka waktu penundaan pembayar.

Dari penjelasan pasal diatas menyebutkan bahwa negara mempunyai kedudukan preferen atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang akan dilelang dimuka umum. Maksudnya adalah memberi kesempatan kepada negara (dalam hal ini direktur Jendral Pajak) untuk mendapatkan pembagian lebih dahulu dari kreditor lain atas hasil pelelangan barang milik Penanggung Pajak. Setelah utang pajak dilunasi barulah diselesaikan pembayaran kepada kreditor lainnya.

Rupanya hak preferen ini mempunyai pengecualian, artinya pembayaran (pelunasan) terhadap utang pajak atas utang pajak masih kalah kuat atau masih dapat dihindari jika ada hak preferen lain yang juga harus didahulukan pelunasannya, yaitu sebagaimana dimaksud dalam ayat(3)huruf a,b, dan c diatas. Adanya pengecualian ini menimbulkan masalah mengapa hak mendahulu dari pajak harus mendahulu dari pajak harus memberikan kesempatan kepada hak preferen kreditor-kreditor lain dan bukan pelunasan atas utang pajak merupakan ketentuan yang bersifat khusus dibandingkan dengan undang-undang hukum perdata yang bersifat umum, sehingga asas hukum *lex specialis derogat lex generalis* dapat diberlakukan.

Jika permasalahan ini yang timbul, dapat dikemukakan bahwa terhadap asa hukum di atas bukan berarti tidak berlaku, tetapi justru asas tersebut berlaku karena secara jelas telah dituangkan dalam undang-undang pajak, yaitu hendak menekankan bahwa terhadap permasalahan yang sama pengaturannya ada pada yang umum dan khusus, maka khususlah yang berlaku. Alasan lain yang dapat dikemukakan bahwa untuk biaya perkara dan biaya eksekusi merupakan tindakan pertama kali yang harus dilakukan untuk bisa menyelamatkan harta kekayaan debitor atau Wajib Pajak. Ini mudah dimengerti sebab apabila tindakan untuk menyelamatkan harta kekayaan tidak bisa dilakukan oleh pihak pengadilan dan kejaksaan, maka bagaimana mungkin Wajib Pajak dapat melunasi utang pajaknya sedangkan harga kekayaan Wajib Pajak itu sendiri tidak berada di tangan kekuasaan Wajib Pajak.

D.6 PENAGIHAN SEKETIKA DAN SEKALIGUS

Dengan melaksanakan tindakan penagihan pajak ternyata tidaklah selalu didahului dengan melakukan tindakan berupa penerbitan Surat Perintah Penagihan Seketika dan sekaligus tanpa perlu menunggu jatuh tempo pembayaran. Ada dua kata yang penting untuk dipahami yaitu kata 'seketika' dan kata 'sekaligus'. Penagihan seketika adalah penagihan yang dilakukan segera tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran. Sedangkan penagihan sekaligus adalah penagihan yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak dan tahun pajak.

Adanya tindakan penagihan seketika dan sekaligus ini tidak lain dimaksudkan agar Wajib Pajak tetap harus mendahului kepentingan negara untuk melunasi utang pajak sebelum kepentingan-kepentingan lain diselesaikan. Hal ini tentu berkaitan dengan hak mendahulu sebagaimana diuraikan di atas.

Dalam hal apa sajakah penagihan seketika dan sekaligus dapat dilaksanakan? Pasal 20 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (tentang KUP) menegaskan bahwa tindakan

penagihan seketika dan sekaligus dapat dilakukan bila salah satu dari hal-hal berikut diketahui, yaitu :

- a. Penanggung Pajak akan meningkatkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu,
- b. Penanggung Pajak menghentikan atau secara nyata mengecilkan kegiatan perusahaannya atau pekerjaan yang dilakukan di Indonesia ataupun memindahtangankan barang bergerak atau barang tidak bergerak yang dimilikinya atau dikuasainya,
- c. Pembubaran badan atau niat untuk membubarkannya, pernyataan pailit, begitu pula dalam hal terjadinya penyitaan atas barang bergerak atau barang tidak bergerak milik Penanggung Pajak.

Sebagaimana telah disebutkan di atas apabila Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau mempunyai niat untuk itu, maka Penanggung Pajak harus melunasi utang pajaknya terlebih dahulu. Untuk itu, sesuai undang-undang Nomor 9 Tahun 1992 tentang Keimigrasian, upaya hukum yang dapat dilakukan untuk itu adalah dengan cara mencegah Penanggung Pajak yang bersangkutan berangkat ke luar negeri. Usulan pencegahan demikian hanya dapat dilakukan oleh Menteri Keuangan kepada Menteri Kehakiman sepanjang menyangkut urusan piutang negara.

Piutang negara menurut penjelasan Pasal 11 undang-undang Keimigrasian di atas adalah tagihan seseorang atau badan hukum yang timbul dari perjanjian keperdataan dengan instansi pemerintah. Menurut penulis utang pajak bukanlah termasuk piutang negara yang timbul dari perjanjian keperdataan. Utang pajak timbul karena adanya undang-undang pajak, sifatnya bukan karena perjanjian keperdataan. Oleh karena itu, penjelasan pasal 11 undang-undang keimigrasian di atas sebaliknya ditambah dengan kata-kata “atau yang timbul berdasarkan undang-undang”.

D.7 PENCEGAH, PENYANDERAAN DAN GUGATAN

Pencegahan adalah larangan yang bersifat sementara terhadap Penanggung pajak tertentu untuk keluar dari wilayah negara Republik Indonesia berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Khusus untuk masalah perpajakan, maka pencegahan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang memenuhi 2 (dua) syarat yaitu :

- a. *Syarat kuantitatif*, yaitu apabila Penanggung Pajak mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp 100.000.000,- (seratus juta rupiah), dan
- b. *Syarat kualitatif*, yaitu syarat mengenai diragukannya itikad baik Penanggung Pajak yang bersangkutan dalam melunasi utang pajaknya.

Pencegahan merupakan bagian dari upaya penagihan pajak yang hanya dapat dilakukan secara singkat selektif dan hati-hati, karena berkaitan dengan masalah hak asasi orang untuk bepergian ke luar negeri. Oleh karena itu, dalam pelaksanaannya harus berdasarkan pada Keputusan Menteri Keuangan, sesuai aturan sebagaimana diatur dalam undang-undang Nomor 9 Tahun 1992 tentang Keimigrasian.

Sekalipun Penanggung Pajak telah dilakukan pencegahan, tidaklah berarti utang pajaknya menjadi hapus. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 31 Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 yang menyebutkan bahwa : Pencegahan terhadap Penggung Pajak tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan terhentinya pelaksanaan penagihan pajak.

Masalah pencegahan ternyata juga berkaitan dengan masalah penagihan seketika dan sekaligus, khususnya mengenai upaya hukum yang dilakukan berkaitan dengan Wajib Pajak yang akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya.

Sedangkan penyanderaan adalah pengekangan untuk sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.

Sama halnya dengan pencegahan, penyanderaan juga hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak bila memenuhi 2 (dua) syarat, yaitu :

- a. *Syarat kuantitatif*, yaitu apabila Penanggung Pajak mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp 100.000.000,- (seratus juta rupiah), dan
- b. *Syarat kualitatif*, yaitu syarat mengenai diragukannya itikad baik Penanggung Pajak yang bersangkutan dalam melunasi pajaknya. Misalnya, Penanggung Pajak menyembunyikan harta kekayaannya sehingga tidak cukup harta yang dapat dijadikan jaminan pelunasan utang pajak dan biaya penagihan pajak.

Masalah lembaga penyanderaan ini ternyata menimbulkan pro-kontra baik dari kalangan praktisi maupun dari kalangan akademisi. Penerapan lembaga penyanderaan (*gijzeling*) ini tentunya saja hanya akan dilaksanakan secara sangat selektif dan hati-hati dan merupakan upaya hukum terakhir dalam rangka penagihan pajak. Melihat pentingnya lembaga ini tetap dipertahankan, tampak dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Bank Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi dalam Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Secara psikologis, dengan tetap dipertahankannya lembaga penyanderaan ini tidak lain dimaksudkan untuk membuat Penanggung Pajak menjadi malu jika karena tidak membayar pajak, kemudian harus disandera.

Pada awalnya, masalah penyanderaan diatur dalam pasal 209 sampai dengan pasal 214 Reglemen Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura (RBg) sebagai satu lembaga yang timbul dalam hubungan hukum perdata atau hubungan antar-kreditor dengan debitor dimana debitor yang tidak dapat melunasi utangnya untuk membayar sejumlah uang kepada kreditor, dapat disandera melalui proses gugatan ke Pengadilan Negeri yang dilakukan oleh kreditor.

Pasal 209 HR pada intinya menyebutkan bahwa 'jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk menjalankan putusan seorang berkewajiban dapat disandera'. Disini jelas bahwa sandera (paksa badan) termasuk lingkup hukum eksekusi yang hanya dapat dijalankan setelah ada putusan pengadilan dalam pokok perkara perdata. Ketentuan tersebut ternyata tidak pernah dapat dilaksanakan karena adanya Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 2 Tahun 1964 dan SEMA Nomor 4 Tahun 1975 yang memerintahkan lagi peraturan sandera yang diatur dalam HIR atau RBg dengan alasan dianggap bertentangan dengan perikemanusiaan. Atas dasar SEMA tersebut lalu Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) mengeluarkan Surat Edaran Nomor 06/Pj.4/1979 Tanggal 6 November 1979 yang membekukan pelaksanaan sandera guna menghormati SEMA tersebut.

Secara yuridis sebenarnya produk hukum SEMA tersebut gugur demi hukum karena isi SEMA tidak bisa mengganti isi undang-undang yang mempunyai urutan atau kedudukan lebih tinggi. Hal ini bisa dimengerti bila jalan pikiran kita kaitkan dengan masalah kemanusiaan yang adil dan beradab, apalagi bila dilakukan terhadap Wajib Pajak yang memang sudah tidak mempunyai harta kekayaan apa pun untuk membayar utangnya. Sandera itu sendiri dimaksudkan untuk menggugah rasa malu seseorang keluarganya, tetapi bila rasa malu sudah tidak menjadi ukuran lagi, maka sandera bisa tetap dijalankan.

Pertimbangan MA saat mengeluarkan surat edarannya tentu berbeda dengan kondisi saat ini. Hal ini diketahui dengan diterbitkannya kembali Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan yang mencabut SEMA Nomor 2 Tahun 1964 dan SEMA Nomor 4 Tahun 1975, yang menegaskan bahwa pembekuan lembaga sandera dipandang tidak sesuai lagi dengan keadaan dan kebutuhan hukum saat ini yaitu dalam rangka penegakan hukum dan keadilan serta pembangunan bangsa.

Pada intinya PERMA di atas mengatur bahwa lembaga paksa badan dapat dilakukan dengan dua kriteria, yaitu :

- a. Utang debitor sekurang-kurangnya sebesar Rp 1.000.000.000,- (satu milyar rupiah), dan
- b. Debitor punya itikad tidak baik untuk melunasi utangnya. Itikad tidak baik disini adalah debitor yang mampu tetapi tidak mau memenuhi kewajibannya untuk membayar utangnya.

Ada dua hal yang menarik dari Peraturan MA tersebut, yaitu :

- a. Adanya penegasan perbuatan hukum debitor, penanggung atau penjamin utang yang tidak memenuhi kewajibannya untuk membayar kembali utang-utangnya, padahal ia mampu untuk melaksanakannya, merupakan pelanggaran hak asasi manusia yang nilainya lebih besar daripada pelanggaran hak asasi atas pelaksanaan paksa badan terhadap yang bersangkutan. Penekanan di sini adalah bagi mereka yang mampu tetapi tidak mau melunasi kewajibannya.
- b. Adanya istilah 'Imprisonment for Civil Debts' yang memberi kesan terjadinya intervensi hukum pidana bagi bagian hukum public terhadap masalah-masalah perdata (utang piutang).

Adanya kesan intervensi pada bagian b) di atas, dikatakan oleh Prof. Dr. Muladi, SH. Bahwa hal ini bisa dibenarkan dalam batas-batas tertentu mengingat sikap komplementer semacam ini tidak asing lagi dalam kehidupan hukum di Indonesia. Sikap komplementer juga terjadi antara hukum pidana dan hukum administrasi dalam bentuk '*administrative penal law*' yang semakin marak dalam kehidupan modern. Dalam hal ini tampak semakin intensifnya kriminalisasi terhadap perbuatan yang sebenarnya masuk wilayah hukum administrasi. Oleh karenanya dibutuhkan sanksi pidana untuk memperkuat sanksi administrasi, misalnya untuk masalah perpajakan, lingkungan hidup dan sebagainya.

Lembaga sandera (paksa badan) ini sangat menarik dalam rangka penegak hukum dan keadilan serta pembangunan ekonomi bangsa Indonesia, yang terlihat dengan semakin ramainya perbincangan masalah sandera dalam RUU tersebut bahwa debitor dapat disandera apabila debitor tidak melunasi utangnya kepada kreditor dengan terlebih dahulu kreditor mengajukan permohonan penyanderaan kepada Pengadilan Niaga. Ini berarti bahwa lembaga sandera telah menjadi suatu kebutuhan dalam rangka penegakan hukum dan keadilan seperti ditegaskan dalam Peraturan MA tersebut di atas.

Namun demikian, penyanderaan tidak boleh dilaksanakan dalam kondisi sebagai berikut :

- a. Apabila Penanggung Pajak sedang beribadah,
- b. Apabila Penanggung Pajak sedang mengikuti sidang resmi,
- c. Apabila Penanggung Pajak sedang mengikuti Pemilihan Umum (Pemilu).

Selanjutnya penyanderaan hanya dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat (Kepala KPP atau Kepala KPPBB) setelah memperoleh izin tertulis dari Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau dari Gubernur KDH Tk. I untuk penagihan pajak daerah.

Jangka waktu penyanderaan hanya dapat dilakukan paling lama 6 (enam) bulan terhitung sejak Penanggung Pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan. Ketentuan mengenai jangka waktu maksimum penyanderaan ini didasarkan pada perhitungan besarnya utang pajak, besarnya jumlah harta yang disembunyikan dan dihubungkan dengan itikad baik Penanggung Pajak untuk melunasi utang pajaknya.

Dengan dilakukannya penyanderaan, maka segala biaya yang terjadi seperti biaya hidup selama dalam penyanderaan di rumah tahanan negara dan biaya penangkapan dalam hal Penanggung Pajak yang disandera yang akan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak.

Sekalipun Penanggung Pajak, selama dalam penyanderaan Penanggung Pajak tetap memperoleh hak-haknya, seperti :

- a. Melakukan ibadah di tempat penyanderaan sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing,
- b. Memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku,
- c. Mendapat makanan yang layak termasuk menerima kiriman dari keluarga,
- d. Menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas,
- e. Memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya Penanggung Pajak yang disandera,
- f. Menerima kunjungan dari keluarga dan sahabat; dokter pribadi atas biaya sendiri; dan rohaniawan.

Kemudian Penanggung Pajak yang disandera tentunya dapat dilepas apabila memenuhi salah satu hal, seperti dibawah ini (pasal 34) yaitu :

- a. Apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas,
- b. Apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam surat Perintah Penyanderaan itu telah terpenuhi,
- c. Ada putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, atau
- d. Berdasarkan pertimbangan tertentu dari Menteri atau Gubernur Kepala Daerah Tingkat 1.

Apakah karena Penanggung Pajak telah disandera, atas utang pajak yang timbul menjadi hapus tentu saja tidak. Utang pajak dan pelaksanaan penagihan pajak tetap dapat dilaksanakan dan tidak menjadi hapus, karena pada prinsipnya tujuan penyanderaan adalah agar Penanggung Pajak tidak menyembunyikan harta kekayaan dan berusaha membuat malu, sehingga mau melunasi utang pajaknya.

Selanjutnya adalah masalah gugatan yaitu suatu upaya hukum yang dapat dilakukan Wajib Pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak yaitu Surat Paksa, sita dan lelang dan terhadap kepemilikan barang sebagaimana diatur dalam peraturan perundangan-undangan yang bersangkutan. Saat ini gugatan hanya dapat diajukan kepada lembaga Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak Surat Paksa, sita, atau pengumuman lelang dilaksanakan.

Sedangkan terhadap kepemilikan barang yang disita, pihak ketiga dapat mengajukan gugatannya kepada Pengadilan Negeri melalui proses perdata, demikian pula terhadap pelaksanaan penyanderaan gugatannya hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri. Namun gugatan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita tidak dapat diajukan setelah lelang dilaksanakan. Artinya, apabila pejabat lelang telah menunjuk seorang pembeli sebagai pemenang lelang dalam proses lelang yang sedang berlangsung, maka gugatan tidak dapat diajukan lagi terhadap kepemilikan barang yang telah terjual dimaksud. Hal ini tentu dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum dan melindungi

kepentingan pembeli lelang karena kepada pihak ketiga telah diberikan kesempatan yang cukup untuk mengajukan gugatan sebelum lelang dilaksanakan.

Khusus terhadap gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan yang dikabulkan oleh pengadilan dan telah mempunyai kekuatan hukum yang tetap, Pengganggu Pajak dapat mengajukan permohonan rehabilitasi nama baik dan ganti rugi kepada pejabat yang menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan. Namun apabila setelah masa penyanderaan.

D.8 ANGSURAN DAN PENUNDAAN PEMBAYARAN PAJAK

Wajib Pajak yang dalam melakukan aktivitas bisnisnya (usahanya) kadangkala mengalami kesulitan likuiditas perusahaan yang dapat mengganggu lancarnya usaha yang dilakukan sehari-hari. Sehingga dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya juga menjadi tidak lancar.

Menghadapi kondisi yang demikian kepada Wajib Pajak yang mengalami kesulitan likuiditas atau mengalami keadaan di luar kekuasaannya tersebut diberikan kelonggaran untuk mengajukan permohonan mengangsur atau menunda pembayaran pajaknya sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 yang menyebutkan : Direktur Jenderal Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran paling lama 12 (dua belas) bulan, yang pelaksanaannya ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Angsuran dan penundaan pembayaran pajak yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak adalah angsuran atau penundaan dari ketetapan pajak yang menyebabkan jumlah pajak yang terutang bertambah, yaitu ketetapan yang tercantum dalam Surat Tagih Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, dan Putusan Banding.

Hal demikian maksudnya apabila Wajib Pajak menerima salah satu atau lebih dari surat ketetapan pajak seperti dimaksud di atas, yang harus dilunasi sesuai dengan jatuh temponya namun Wajib Pajak merasakan kesulitan untuk melunasi karena alasan kesulitan likuiditas atau keadaan di luar kekuasaannya, Wajib Pajak dapat membuat surat permohonan untuk mengangsur atau menunda pembayaran utang pajaknya kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di mana Wajib Pajak terdaftar.

Dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-53/Pj/1996 tanggal 23 Juni 1995, tata cara pelaksanaan pemberian angsuran dan penundaan pembayaran pajak diatur sebagai berikut.

Syarat-syarat permohonan:

1. Permohonan harus diajukan sebelum jatuh tempo pembayaran dengan disertai alasan dan jumlah pembayaran yang akan diangsur/tunda. Permohonan dapat diajukan setelah jatuh tempo terakhir apabila Wajib Pajak berada dalam keadaan di luar kekuasaannya, misalnya sakit keras, surat ketetapan diterima setelah tanggal jatuh tempo, dan sebagainya.
2. Menggunakan formulir yang telah ditentukan yaitu formulir Surat Permohonan Angsuran/Penundaan Pembayaran (KP.Ripka.4.2.) dengan bukti tanda terima.
3. Wajib Pajak harus bersedia memberikan jaminan, misalnya berupa bank garansi, perhiasan, kendaraan bermotor (Buku Pemilikan Kendaraan Bermotor), Sertifikat tanah, gadai dari barang bergerak lainnya, penyerahan hak milik secara kepercayaan (*fiduciare eigendoms overdracht-FEO*), hipotek, atau penanggungan utang oleh pihak ketiga

(*borgstelling*). Namun apabila Kepala KPP menganggap tidak perlu ada jaminan, permohonan tetap dapat diproses.

Setelah kepala KPP mempertimbangkan alasan-alasan yang diajukan dalam permohonan, maka ada tiga kemungkinan keputusan yang akan dikeluarkan, yaitu:

- a. Menerima seluruhnya,
- b. Menerima sebagian,
- c. Menolak permohonan Wajib Pajak.

Karena masa angsuran atau penundaan hanya diberikan paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keputusan diterbitkan, maka terhadap permohonan Wajib Pajak yang diterima seluruhnya atau sebagian, maka diterbitkan Surat Keputusan Angsuran Pembayaran Pajak dengan masa angsuran paling lama 12 (dua belas) bulan sejak diterbitkannya keputusan tersebut dengan jumlah angsuran yang sama besarnya, paling banyak 1 (satu) kali dalam 1 (satu) bulan. Demikian pula terhadap penundaan paling lama 12 (dua belas) bulan. Atas keputusan angsuran maupun penundaan tersebut akan dikenakan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan.

D.9 PENGHAPUSAN PIUTANG PAJAK

Piutang pajak pada prinsipnya dapat dihapuskan karena tidak dapat atau tidak mungkin ditagih lagi karena beberapa sebab/alasan seperti :

- a. Wajib Pajak telah meninggal dunia dengan tidak meninggalkan warisan dan tidak mempunyai ahli waris,
- b. Ahli waris tidak dapat ditemukan lagi,
- c. Wajib Pajak tidak dapat mempunyai harta kekayaan lagi,
- d. Hak untuk melakukan penagihan sudah daluwarsa,
- e. Sebab lain, misalnya Wajib Pajak tidak ditemukan, dokumen tidak lengkap, keadaan yang tidak dapat dihindarkan seperti bencana alam, kebakaran, rusak dimakan rayap, dan sebagainya.

Untuk dapat memastikan apakah piutang pajak Wajib Pajak dapat dihapuskan, tentunya terlebih dahulu akan dilakukan penelitian, yaitu apakah melalui penelitian setempat atau penelitian administrasi baik oleh KPP maupun oleh KPPBB, yang dilakukan secara per jenis Wajib Pajak, per tahun pajak dan per jenis ketetapan.

Proses penelitian setempat akan dilakukan terhadap piutang pajak yang dihapuskan dengan alasan-alasan :

- a. Wajib Pajak meninggal dunia dengan tidak meninggalkan harta warisan dan tidak mempunyai ahli waris, atau ahli waris tidak dapat ditemukan. Hal ini dapat dibuktikan dengan surat keterangan kematian dan surat keterangan dari pejabat yang berwenang yang menyatakan bahwa Wajib Pajak yang meninggal dunia tersebut tidak meninggalkan harta warisan dan tidak mempunyai ahli waris. Apabila Wajib Pajak yang meninggal dunia meninggalkan warisan dan mempunyai ahli waris, maka tindakan penagihannya dapat ditunjukkan kepada ahli warisnya atau kepada pelaksana surat wasiat. Namun apabila yang meninggal dunia meninggalkan harta warisan tetapi tidak mempunyai ahli waris, maka harta warisan dikelola oleh Balai Harta Peninggalan (BHP), dengan demikian penagihannya dapat ditunjukkan kepada Balai Harta Peninggalan. Kemungkinan lain apabila Wajib Pajak yang meninggal dunia tidak meninggalkan harta warisan tetapi mempunyai ahli waris, tindakan penagihannya tetap dapat dilakukan kepada ahli warisnya.

- b. Wajib Pajak tidak mempunyai harta kekayaan lagi yang dapat dibuktikan dengan surat keterangan dari pejabat berwenang yang menyatakan bahwa Wajib Pajak memang benar-benar sudah tidak mempunyai harta kekayaan lagi.
- c. Sebab lain, misalnya Wajib Pajak tidak dapat ditemukan, dokumen yang tidak lengkap, atau tidak dapat ditemukan lagi disebabkan keadaan yang tidak dapat dihindarkan seperti bencana alam, kebakaran, rusak karena dimakan rayat, dan sebagainya.

Sedangkan terhadap proses penelitian administrasi akan dilakukan terhadap piutang pajak yang dihapuskan dengan alasan-alasan :

- a. Wajib Pajak yang hak penagihannya telah daluwarsa, sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 22 Undang-undang KUP,
- b. Sebab lain, misalnya Wajib Pajak tidak dapat ditemukan, dokumen yang tidak lengkap, atau tidak dapat ditemukan lagi disebabkan keadaan yang tidak dapat dihindarkan seperti bencana alam, kebakaran, rusak karena dimakan rayap, dan sebagainya.

Khusus terhadap penelitian setempat maupun penelitian administrasi yang dilakukan terhadap piutang pajak yang dihapuskan dengan alasan sebab lain, pelaksanaannya haruslah berdasarkan persetujuan Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak atasannya.

Selanjutnya Laporan Hasil Penelitian Setempat maupun Penelitian Administrasi yang dilakukan oleh jurusita haruslah menggambarkan keadaan Wajib Pajak atau piutang pajak Wajib Pajak yang bersangkutan, yang akan digunakan sebagai dasar untuk menentukan besarnya piutang pajak yang tidak dapat ditagih lagi.

Menurut Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/Pj.7/1996 usulan mengenai penghapusan piutang pajak dijelaskan sebagai berikut :

- a. Selambat-lambatnya tanggal 10 Januari tahun takwin berikutnya Kepala KPP mengirimkan Daftar Usulan Penghapusan Piutang Pajak (DIPPP) kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak atasannya untuk dilakukan penelitian mengenai kebenaran DUPPP tersebut
- b. Selambat-lambatnya satu bulan setelah diterimanya DUPPP, Kepala Kanwil meneruskannya ke Direktur Jenderal Pajak,
- c. Selambat-lambatnya satu bulan setelah diterimanya DUPPP, Direktur Jenderal Pajak menyampaikannya ke Menteri Keuangan, untuk mendapatkan keputusan.

Selanjutnya, setelah keluar Surat Keputusan Menteri Keuangan tentang Penghapusan Piutang Pajak dimaksud, Kepala KPP membuat petikan Keputusan Menteri Keuangan tentang Piutang Pajak dari salinan Keputusan Menteri Keuangan yang diterimanya.

D.10 DALUWARSA PENAGIHAN PAJAK

Daluwarsa penagihan merupakan suatu batasan waktu yang ditentukan oleh undang-undang bahwa fiskus tidak mempunyai hak lagi untuk melakukan penagihan terhadap utang pajak Wajib Pajak. Daluwarsa penagihan dimaksudkan untuk menegaskan adanya kepastian hukum bagi Wajib Pajak terhadap suatu utang pajak untuk tidak ditagih lagi. Ketentuan daluwarsa penagihan diatur dalam Pasal 22 undang-undang KUP yang selengkapnya berbunyi sebagai berikut:

Ayat (1) : Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian tahun Pajak atau Tahun Pajak yang bersangkutan.

Ayat (2) : Daluwarsa penagihan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) tertanggung apabila :

- a. Diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa,

- b. Adanya pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung,
- c. Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 ayat (4).

Apabila terhadap Wajib Pajak telah dilakukan hal-hal seperti dimaksud ayat (2) huruf a, b, dan c, maka daluwarsa penagihan pajak dihitung sejak dilaksanakannya hal-hal tersebut. Misalnya terhadap Tuan Santoso telah diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa, maka daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal penyampaian Surat Paksa.

Sedangkan pengertian adanya pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung dijelaskan misalnya:

- a. Wajib Pajak mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran utang pajak sebelum jatuh tempo pembayaran. Dalam hal seperti ini daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal surat permohonan angsuran atau penundaan pembayaran utang pajak diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.
- b. Wajib Pajak mengajukan permohonan pengajuan keberatan. Dalam hal seperti ini daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal surat keberatan Wajib Pajak diterima Direktur Jenderal Pajak.
- c. Wajib Pajak melaksanakan pembayaran sebagian utang pajaknya. Dalam hal ini seperti ini daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal pembayaran sebagian utang pajak tersebut.

Selanjutnya apabila Wajib Pajak diketahui terbukti melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, dan fiskus menerbitkan SKPKB atau SKPKBT, maka dalam hal seperti ini daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal penerbitan ketetapan tersebut.

Seiring dengan perubahan undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada tahun 2007 yang akan diberlakukan mulai 1 Januari 2008, yaitu : Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merubah pengertian batas waktu **Daluwarsa** (Pasal 22 ayat (1)) dengan menyebutkan : Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk, bunga, denda, keaikan, dan biaya penagihan pajak, ***daluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun*** terhitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.

Dan perubahan lainnya disebutkan pada Pasal 22 ayat (2) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 yang menyebutkan bahwa daluwarsa penagihan pajak ***tertanggung*** apabila :

- a. Diterbitkan Surat Paksa,
- b. Ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung,
- c. Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan,
- d. Dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Hukum administrasi umumnya berupa sanksi administrasi baik berupa bunga, denda, tambahan pokok pajak, maupun kenaikan dan dijatuhkan oleh fiskus. Hukum administrasi umumnya berkaitan dengan masalah-masalah ketidaktaatan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), atau menyampaikan SPT tetapi tidak benar dan tidak lengkap, yang dikarenakan alpa, dan lain-lain.

Hukum pidana dapat berupa denda pidana maupun hukum penjara dan dijatuhkan oleh hakim. Hukuman pidana umumnya berkaitan dengan perbuatan-perbuatan yang dapat dikategorikan sebagai kejahatan, seperti sengaja tidak mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP, memperhatikan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, dan lain-lain.

A. PERADILAN ADMINISTRASI PAJAK

Peradilan administrasi pajak umumnya melibatkan minimal dua pihak yaitu pihak Wajib Pajak dengan aparat pajak (fiskus).

Peradilan administrasi pajak dapat dibagi menjadi dua, yaitu :

- a. Peradilan administrasi tidak murni.
- b. Peradilan administrasi murni.

A.1 PERADILAN ADMINISTRASI TIDAK MURNI

Peradilan administrasi ini disebut peradilan administrasi tidak murni karena dalam peradilan administrasi ini hanya melibatkan dua pihak yaitu pihak wajib pajak dan pihak fiskus tanpa melibatkan pihak ketiga yang independen. Fiskus sebagai pihak yang bersengketa sekaligus menjadi pihak yang mengambil keputusan dalam perselisihan pajak yang bersangkutan.

Contoh peradilan administrasi tidak murni dapat dilihat dalam pengajuan keberatan yang diatur dalam Pasal 25 dan 26 undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang ketentuan umum dan Tata Cara Perpajakan.

Wajib pajak mengajukan keberatan (doleansi) karena adanya perselisihan mengenai besarnya jumlah utang pajak, karenanya ada dua hal yang harus diperhatikan, yaitu :

- a. Terhadap surat keberatan yang masuk harus diambil keputusan
- b. Pihak yang mengambil keputusan adalah aparat pajak (Dirjen Pajak, Kakanwil Pajak, Kepala Kantor Pelayanan Pajak sesuai dengan kewenangan masing-masing) yang disebut sebagai hakim doleansi.

Rochmat Soemitro dalam disertainya yang berjudul “Masalah Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak” memasukkan peradilan doleansi ini ke dalam kategori peradilan semu atau peradilan kuasi.

A.2 PERADILAN ADMINISTRASI MURNI

Peradilan administrasi murni adalah peradilan yang melibatkan tiga pihak, yaitu Wajib Pajak, Fiskus dan Hakim yang mengadili. Wajib Pajak dan fiskus adalah pihak yang bersengketa, sedangkan Hakim atau Majelis hakim adalah pihak yang akan memutuskan sengketa tersebut.

Contoh Peradilan administrasi dapat dilihat dalam pengajuan Banding yang diatur dalam pasal 27 undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana yang telah diubah dengan undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pajak.

B. KEBERATAN DAN BANDING

B1. KEBERATAN

Dasar hukum pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak atas suatu ketetapan adalah Pasal 25 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan kemungkinan terjadi bahwa Wajib Pajak (WP) merasa kurang/tidak puas atau suatu ketetapan pajak yang dikenakan kepadanya atau atas pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga. Dalam hal ini WP dapat mengajukan keberatan.

Wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas suatu :

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKLB)
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
- e. Pemotongan atau Pemungutan oleh pihak ketiga.

Pihak yang dapat mengajukan keberatan adalah :

- a. Bagi WP Badan oleh Pengurus
- b. Bagi WP Orang Pribadi oleh WP yang bersangkutan
- c. Pihak yang dipotong/dipungut oleh pihak ketiga
- d. Kuasa yang ditunjuk oleh mereka pada butir 1 s/d 3 di atas dengan surat kuasa

Keberatan diajukan Kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di tempat WP terdaftar.

Syarat-syarat yang mengajukan keberatan :

- a. Satu keberatan harus diajukan untuk satu jenis dan satu tahun/masa pajak.
- b. Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
- c. Wajib menyatakan alasan-alasan secara jelas.
- d. Wajib menyebutkan jumlah pajak yang terutang menurut penghitungan WP.

Surat keberatan yang tidak memenuhi seperti dimaksud di atas, tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga surat keberatan tersebut tidak dapat dipertimbangkan.

Jangka Waktu Pengajuan Keberatan :

- a. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal SKPKB, SKPKBT, SKPLB, SKPN atau sejak tanggal dilakukan pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga.

- b. Untuk surat Keberatan yang disampaikan langsung ke Kantor Pelayanan Pajak, maka jangka waktu 3 bulan dihitung sejak tanggal AKPKB, SKPKBT, SKPLB, SKPN atau sejak dilakukan pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga sampai saat keberatan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak.
- c. Untuk surat keberatan yang disampaikan melalui pos (harus dengan pos tercatat), maka jangka waktu 3 bulan dihitung sejak tanggal SKPKB, SKPKBT, SKPLB, SKPN atau sejak dilakukan pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga sampai dengan tanggal tanda bukti pengiriman melalaui Kantor Pos dan Giro.

HAL-HAL YANG DAPAT DIMINTAKAN OLEH WAJIB PAJAK DALAM HAL PENGAJUAN KEBERATAN

Untuk keperluan pengajuan keberatan WP dapat meminta penjelasan/ keterangan tambahan dan kepala KPP wajib memberikan penjelasan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan, pemotongan, atau pemungutan.

Catatan: WP harus memperhatikan jangka waktu pengajuan keberatan tersebut dan WP dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis sebelum surat keputusan atas keberatannya diterbitkan.

KEPUTUSAN ATAS SURAT KEBERATAN

Kepala KPP atau Kepala Kantor Wilayah, atau Direktur Jenderal Pajak harus sudah memberikan keputusan atas surat keberatan paling lambat 12 bulan sejak diterimanya surat keberatan Wajib Pajak. Selanjutnya surat keputusan keberatan harus diterbitkan selambat-lambatnya 3 bulan sejak jangka waktu 12 bulan terakhir. Apabila dalam jangka waktu 12 bulan, Kepala KPP atau Kepala Kantor Wilayah, atau Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan maka keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak dianggap diterima.

Wajib Pajak yang mengajukan keberatan tetapi tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan maka Kepala KPP akan memberikan jawaban tertulis dengan surat biasa (bukan surat keputusan penolakan) selambat-lambatnya 1 (satu) bulan sejak jangka waktu pengajuan, maka jawaban akan diberikan selambat-lambatnya 1 (satu) bulan sejak surat keberatan tersebut diterima.

Keputusan keberatan dapat berupa diterima seluruhnya, diterima sebagian, ditolak, dan menambah jumlah pajak. Apabila WP tidak atau belum puas dengan keputusan yang diberikan atas keberatan, maka WP dapat mengajukan banding.

Pengajuan keberatan tidak menunda pembayaran pajak. Dengan demikian, penagihan Pajak dapat tetap dilaksanakan.

KEWENANGAN DALAM MENGAMBIL KEPUTUSAN

Wewenang Direktur Jenderal Pajak yang begitu luas yang diberikan oleh undang-undang perpajakan, tentu saja tidak dapat dilaksanakan sendiri. Oleh karenanya Direktur Jenderal Pajak harus mengambil suatu keputusan yang disesuaikan dengan struktur organisasi dari Direktorat Jenderal Pajak. Dari sekian banyak unit yang melayani masyarakat di bidang perpajakan, akan diartikan secara khusus masalah kewenangan di dalam memutuskan dan segala aspek administrasi dalam hal Wajib Pajak yang melakukan keberatan dan banding atas ketetapan pajak yang telah dikeluarkan.

Sesuai dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep.22/Pj/1995, wewenang Direktur Jenderal Pajak dalam melaksanakan tugas pelayanan di bidang perpajakan, telah dilimpahkan kepada beberapa Pejabat. Direktur Pajak antara lain Direktur Pajak

Penghasilan, Direktur Pajak Pertambahan Nilai, Kepala Kantor Wilayah Ditjen Pajak dan Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

Dalam hal masalah keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak sehubungan dengan surat ketetapan pajak dari Pajak Penghasilan dan Pemotongan/Pemungut oleh pihak ketiga, penerbitan surat keputusannya telah dilimpahkan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (Kepala KPP), yaitu sebagai berikut :

1. Untuk KPP Khusus (KPP Badora, PMA, PND, dan Go Public)

- a. Dalam hal PPh WP Badan yang jumlah pajak terutang nya tidak lebih dari Rp 1.000.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan tidak lebih dari Rp 5.000.000.000,00.
- b. Dalam hal PPh Orang Pribadi yang jumlah pajaknya terutang nya tidak lebih dari Rp 300.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan tidak lebih dari Rp 1.500.000.000,00.

2. Untuk KPP Lainnya

- a. Dalam hal surat ketetapan pajak PPh WP Badan yang jumlah kerugian yang ditetapkan tidak lebih dari Rp 150.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan tidak lebih dari Rp 600.000.000,00
- b. Dalam hal surat ketetapan pajak PPh WP Orang Pribadi yang jumlah pajak terutang nya tidak lebih dari Rp 60.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan tidak lebih dari Rp 300.000.000,00.
- c. Dalam hal surat ketetapan pajak yang dikenakan kepada pemotong/pemungut PPh (Pasal 21, 22, 23 dan 26) yang jumlah pajak terutang nya tidak lebih dari Rp 150.000.000,00.
- d. Dalam hal pemotongan/pemungut PPh (Pasal 21, 22, 23, dan 26) oleh pihak ketiga yang jumlahnya tidak lebih dari Rp 15.000.000,00.

Dalam hal masalah keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak sehubungan dengan surat ketetapan pajak PPN, PPnBM, penerbitan surat keputusannya telah dilimpahkan kepada Kepala KPP, yaitu sebagai berikut :

1. Untuk KPP Khusus (KPP Badora, PMA, PND dan Go Public)

Dalam hal surat ketetapan pajak PPN/ PPnBM yang Dasar Penggunaan Pajaknya tidak lebih dari Rp 2.000.000.000,00

2. Untuk KPP lainnya

Dalam hal surat ketetapan pajak PPN/PPnBM yang Dasar Penggunaan Pajaknya tidak lebih dari Rp 500.000.000,00

Pelimpahan kewenangan penerbitan keputusan atas surat keberatan kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak diatur sebagai berikut :

1. Terhadap surat keberatan yang diajukan WP sehubungan dengan surat ketetapan pajak PPh

a. Untuk Kanwil VI DJP adalah :

- Dalam hal surat ketetapan pajak PPh Badan yang jumlah pajak terutang nya lebih dari Rp 1.000.000.000,00 s.d Rp 2.500.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan lebih dari Rp 5.000.000.000,00 s.d Rp 10.000.000.000,00
- Dalam hal surat ketetapan pajak PPh WP orang pribadi yang jumlah pajak terutang nya lebih dari Rp 300.000.000,00 s.d Rp 600.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan lebih dari Rp 1.500.000.000,00 sampai dengan Rp 3.000.000.000,00
- Dalam hal surat ketetapan pajak yang dikenakan kepada pemotong/pemungut PPh (Pasal 21, 22, 23, dan 26) yang jumlah pajak terutang nya lebih dari Rp 500.000.000,00 s.d Rp 1.000.000.000,00

- Dalam hal pemotongan/pemungutan PPh (Pasal 21, 22, 23, dan 26) oleh pihak ketiga yang jumlahnya lebih dari Rp 30.000.000,00 sampai dengan Rp 60.000.000,00
 - b. Untuk Kanwil-Kanwil DJP lainnya adalah :
 - Dalam hal surat ketetapan pajak PPh WP Badan yang jumlah pajak terutang nya lebih dari Rp 150.000.000,00 s.d Rp 600.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan lebih dari Rp 600.000.000,00 sampai dengan Rp 3.000.000.000,00
 - Dalam hal surat ketetapan pajak PPh WP Pribadi yang jumlah pajak terutang nya lebih dari Rp 60.000.000,00 sampai dengan Rp 150.000.000,00 atau jumlah kerugian yang ditetapkan lebih dari Rp 300.000.000,00 sampai dengan Rp 600.000.000,00
 - Dalam hal surat ketetapan pajak yang dikenakan kepada pemotong/pemungut PPh (Pasal 21, 22, 23, dan 26) yang jumlah pajak terutang nya lebih dari Rp 150.000.000,00 s.d Rp 300.000.000,00
 - Dalam hal pemotongan/pemungutan PPh (Pasal 21, 22, 23 dan 26) oleh pihak ketiga yang jumlahnya lebih dari Rp 15.000.000,00 sampai dengan Rp 30.000.000,00
- 2. Terhadap surat keberatan yang diajukan WP sehubungan dengan PPN/PPnBM yang diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak :**
- a. Untuk Kanwil VI DJP adalah dalam hal surat ketetapan pajak PPN/PPnBM yang DPP-nya berjumlah Rp 2.000.000,00 sampai dengan Rp 15.000.000,00.
 - b. Untuk Kanwil-kanwil lainnya adalah: dalam hal surat ketetapan pajak PPN/PPnBM yang DPP-nya berjumlah Rp 500.000.000,00 sampai dengan Rp 6.000.000,00.

Sedangkan wewenang Direktur Jenderal Pajak yang dilimpahkan kepada Direktur PPN/PPnBM tidak menyebutkan secara jelas besarnya jumlah ketetapan pajak yang diajukan surat keberatannya oleh Wajib Pajak di dalam keputusan Direktur Jenderal Pajak di atas hanya menyebutkan bahwa Direktur PPh dan Direktur PPN/PPnBM terhadap beberapa surat keberatan, pembetulan atau peninjauan kembali PPh atau PPN/PPnBM terhadap beberapa surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak yang berlainan yang diajukan bersamaan oleh Wajib Pajak yang sama, yang wewenang penyelesaiannya pada KPP, Kanwil dan pada Kantor Pusat Ditjen Pajak.

Oleh karena tidak menyebutkan batasan jumlah yang dapat diajukan keberatan ke Kantor Pajak cq. Direktur PPh atau Direktur PPN/PPnBM, sebaiknya terhadap jumlah yang lebih besar daripada yang telah ditetapkan yang harus diselesaikan oleh KPP atau Kanwil, sebaliknya diajukan ke Kantor Pusat Ditjen Pajak. Dengan perkataan lain, Kantor Pusatlah yang akan menerbitkan keputusan atas surat keberatan yang diajukan Wajib Pajak untuk jumlah yang lebih besar daripada yang telah ditentukan masing-masing di atas.

B.2 BANDING

Berdasarkan UU Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak. Tugas Pengadilan adalah memutuskan sengketa pajak.

PENGERTIAN-PENGERTIAN

1. Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada

- Pengadilan Pajak berdasarkan Peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
2. Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.
 3. Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.
 4. Surat Uraian Banding adalah surat terbanding kepada Pengadilan Pajak yang berisi jawaban atas alasan Banding yang diajukan oleh pemohon Banding.
 5. Surat Tanggapan adalah surat dari tergugat kepada Pengadilan Pajak yang berisi jawaban atas gugatan yang diajukan oleh penggugat.
 6. Surat Bantahan adalah surat dari pemohon Banding atau penggugat kepada Pengadilan Pajak yang berisi bantahan atas surat uraian banding atau Surat Tanggapan.
 7. Hakim Tunggal adalah Hakim yang ditunjuk oleh Ketua untuk memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.
 8. Hakim Anggota adalah Hakim dalam suatu Majelis yang ditunjuk oleh Ketua untuk menjadi anggota dalam majelis.
 9. Hakim Ketua adalah Hakim Anggota yang ditunjuk oleh Ketua untuk memimpin sidang.
 10. Sekretaris, Wakil Sekretaris Pengganti pada Pengadilan Pajak.
 11. Panitera, Wakil Panitera, dan Panitera Pengganti adalah Sekretaris, Wakil Sekretaris, dan Sekretaris Pengganti Pengadilan Pajak yang melaksanakan fungsi kepaniteraan.

C. PENGADILAN PAJAK

Pengadilan Pajak yang berkedudukan di Ibu Kota Negara. Susunan Pengadilan Pajak terdiri dari Pimpinan, Hakim Anggota, Sekretaris, dan Panitera. Pimpinan Pengadilan Pajak terdiri dari seorang Ketua dan paling banyak 5 (lima) orang Wakil Ketua.

Hakim tidak boleh merangkap menjadi :

- a. Pelaksana putusan Pengadilan Pajak;
- b. Wali, Pengampu, atau Pejabat yang berkaitan dengan suatu Sengketa Pajak yang akan atau sedang diperiksa olehnya;
- c. Penasehat Hukum;
- d. Konsultan Pajak;
- e. Akuntan Public; dan/atau
- f. Pengusaha

PANITERA

1. Pada Pengadilan Pajak ditetapkan adanya kepaniteraan yang dipimpin oleh seorang Panitera;
2. Dalam melaksanakan tugasnya, Panitera Pengadilan Pajak dibantu oleh seorang Wakil Panitera dan beberapa orang Panitera Pengganti;
3. Kecuali ditentukan lain oleh atau berdasarkan Undang-undang, Panitera, dan Panitera Pengganti tidak boleh merangkap menjadi:
 - a. Pelaksana putusan Pengadilan Pajak;
 - b. Wali, Pengampu, atau Pejabat yang berkaitan dengan suatu Sengketa Pajak yang akan atau sedang diperiksa olehnya;
 - c. Penasehat Hukum;
 - d. Konsultan Pajak;

- e. Akuntan Public; dan/atau
 - f. Pengusaha
4. Panitera, Wakil Panitera, dan Penitera Pengganti diangkat dan diberhentikan dari jabatannya oleh Menteri;
 5. Pembinaan teknis Panitera dilakukan oleh Mahkamah Agung.

KEKUASAAN PENGADILAN PAJAK

1. Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.
2. Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Pengadilan Pajak dalam hal Gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan Pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya. Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap;
 - Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;
 - Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan;
 - Keputusan pembetulan yang berkaitan dengan Surat Tagihan Pajak.
4. Pengadilan Pajak adalah pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak

BANDING

1. Banding diajukan dengan surat banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
2. Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya keputusan yang disbanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Jangka waktu tersebut tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding.
4. Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding.
5. Banding diajukan disertai dengan alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan disbanding.
6. Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding.
7. Selain dari persyaratan tersebut, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50%.
8. Banding dapat diajukan oleh Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasa hukumnya.
9. Apabila proses Banding, pemohon Banding meninggal dunia, Banding dapat diajukan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal pemohon Banding pailit.
10. Apabila selama proses Banding, pemohon Banding melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.
11. Pemohon Banding dapat melengkapi surat bandingnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud di atas.
12. Terhadap Banding dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak.
13. Banding dapat dicabut dihapus dari daftar sengketa dengan :

- a. Penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan.
 - b. Putusan Majelis/Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan dalam sidang atas persetujuan terbanding.
14. Banding yang telah dicabut melalui penetapan atau putusan tidak dapat diajukan kembali.

GUGATAN

1. Gugatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
2. Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 14 hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan.
3. Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap Keputusan selain Gugatan adalah 30 hari sejak tanggal diterimanya Keputusan yang digugat.
4. Jangka waktu sebagaimana yang dimaksud di atas tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat.
5. Perpanjangan jangka waktu sebagaimana dimaksud di atas adalah 14 hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat.
6. Terhadap 1 pelaksanaan penagihan atau 1 Keputusan diajukan 1 Surat Gugatan.
7. Gugatan dapat diajukan penggugat, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya dengan disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau Keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat.
8. Apabila selama proses Gugatan, penggugat meninggal dunia, Gugatan dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal penggugat pailit.
9. Apabila selama proses Gugatan, penggugat melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.
10. Terhadap Gugatan dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak.
11. Gugatan yang dicabut dihapus dari daftar sengketa dengan :
 - a. Penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan.
 - b. Putusan majelis/Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan dalam sidang atas persetujuan terbanding.
12. Gugatan yang telah dicabut melalui penetapan atau putusan tidak dapat diajukan kembali.
13. Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan Pajak atau kewajiban perpajakan.
14. Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan Pajak ditunda selama pemeriksaan Sengketa Pajak sedang berjalan sampai ada putusan Pengadilan Pajak.
15. Permohonan dapat diajukan sekaligus dalam gugatan dan dapat diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya.
16. Permohonan penundaan dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan Pajak yang digugat itu dilaksanakan.

PERSIAPAN PERSIDANGAN

1. Peradilan Pajak meminta Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan atas Surat Banding atau Surat Gugatan kepada terbanding atau tergugat dalam jangka waktu 14 hari sejak diterima Surat Banding atau Surat Gugatan.
2. Dalam hal Pemohon Banding mengirimkan surat atau dokumen susulan kepada Pengadilan Pajak, jangka waktu 14 hari sebagaimana dimaksud di atas dihitung sejak tanggal diterima surat atau dokumen susulan dimaksud.
3. Terbanding atau tergugat menyerahkan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud di atas dalam jangka waktu :
 - a. 3 bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Uraian Banding; atau
 - b. 1 bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Tanggapan;
 - c. Salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana yang dimaksud di atas oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada pemohon Banding atau penggugat dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal diterima.
 - d. Pemohon Banding atau penggugat dapat menyerahkan Surat Bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 hari sejak tanggal diterima salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud di atas.
 - e. Salinan Surat Bantahan dikirimkan kepada terbanding atau tergugat, dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal diterima Surat Bantahan.
 - f. Apabila terbanding atau tergugat, atau pemohon Banding atau penggugat tidak memenuhi ketentuan, Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan Banding atau Gugatan.
 - g. Pemohon Banding atau penggugat dapat memberitahukan kepada Ketua untuk hadir dalam persidangan guna memberikan keterangan lisan.
 - h. Ketua menunjuk Majelis yang terdiri dari 3 orang Hakim atau Hakim Tunggal untuk memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.
 - i. Dalam pemeriksaan dilakukan oleh Majelis Ketua menunjuk salah seorang Hakim sebagaimana dimaksud di atas sebagai Hakim Ketua yang memimpin pemeriksaan Sengketa Pajak.

PEMERIKSAAN DENGAN ACARA BIASA

1. Pemeriksaan dengan acara biasa dilakukan oleh Majelis.
2. Untuk keperluan pemeriksaan, hakim Ketua membuka sidang dan menyatakan terbuka untuk umum.
3. Sebelum pemeriksaan pokok sengketa dimulai, Majelis melakukan pemeriksaan mengenai kelengkapan dan/atau kejelasan Banding atau Gugatan.
4. Apabila Banding atau gugatan tidak lengkap dan/atau tidak jelas sepanjang merupakan persyaratan, kelengkapan dan/atau kejelasan dimaksud dapat diberikan dalam persidangan.
5. Hakim Ketua menjelaskan masalah yang disengketakan kepada pihak-pihak yang bersengketa.
6. Majelis menanyakan kepada terbanding atau tergugat mengenai hal-hal yang dikemukakan permohonan Banding atau Penggugat dalam Surat Banding dan Surat Gugatan dan dalam Surat Bantahan.
7. Apakah Majelis memandang perlu dan dalam hal pemohon Banding atau Penggugat hadir dalam persidangan, Hakim Ketua dapat meminta pemohon Banding atau penggugat atau memberikan keterangan yang diperlukan dalam penyelesaian Sengketa Pajak.
8. Atas permintaan salah satu pihak yang bersengketa, atau karena jabatan, Hakim Ketua dapat memerintahkan saksi untuk hadir dan didengar keterangannya dalam persidangan.

9. Saksi yang diperintahkan oleh hakim Ketua wajib datang dipersidangan dan tidak diwakilkan.
10. Dalam hal saksi tidak datang meskipun telah dipanggil dengan patut dan Majelis dapat mengambil keputusan tanpa mendengarkan saksi, Hakim Ketua melanjutkan persidangan.
11. Apabila saksi tidak datang tanpa alasan yang dapat dipertanggungjawabkan meskipun telah dipanggil dengan patut, dan Majelis mempunyai alasan yang cukup untuk menyangka bahwa saksi sengaja tidak datang, serta majelis tidak dapat mengambil putusan tanpa keterangan dari saksi dimaksud, Hakim Ketua dapat meminta bantuan polisi untuk membawa saksi ke persidangan.
12. Biaya untuk mendatangkan saksi kepersidangan yang diminta oleh pihak yang bersangkutan menjadi beban dari pihak yang meminta.
13. Saksi dipanggil ke persidangan seorang demi seorang.
14. Hakim ketua menanyakan kepada saksi nama lengkap, tempat lahir, umur dan tanggal lahir, jenis kelamin, kewarganegaraan, tempat tinggal, agama, pekerjaan, derajat hubungan keluarga, dan hubungan kerja dengan pemohon Banding/penggugat atau dengan terbanding/tergugat.
15. Sebelum memberikan keterangan, saksi wajib mengucapkan sumpah atau janji menurut agama atau kepercayaannya.

PEMERIKSAAN DENGAN ACARA CEPAT

1. Pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan oleh majelis atau Hakim Tunggal.
2. Pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan terhadap :
 - a. Sengketa Pajak tertentu;
 - b. Gugatan yang tidak diputus dalam jangka waktu 6 bulan sejak gugatan diterima.
 - c. Tidak dipenuhinya salah satu dalam putusan Pengadilan Pajak atau kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung;
 - d. Sengketa yang berdasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan pajak.
3. Sengketa Pajak tertentu adalah Sengketa Pajak Banding atau Gugatannya tidak memenuhi ketentuan yang berlaku.
4. Pemeriksaan dengan acara cepat terhadap sengketa Pajak dilakukan tanpa Surat Uraian banding atau surat Tanggapan dan tanpa Surat Bantahan.
5. Semua Ketentuan mengenai pemeriksaan dengan acara biasa berlaku juga untuk pemeriksaan dengan acara cepat.

PEMBUKTIAN

1. Alat bukti dapat berupa :
 - a. surat atau tulisan;
 - b. keterangan ahli;
 - c. keterangan para saksi;
 - d. pengakuan para pihak; dan/atau
 - e. pengetahuan Hakim.
2. Keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan.
3. Surat atau tulisan sebagai alat bukti terdiri dari :
 - a. Akta autentik. Yaitu surat yang dibuat oleh atau dihadapan seorang pejabat umum, yang menurut peraturan perundang-undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;

- b. Akta di bawah tangan yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
 - c. Surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang;
 - d. Surat-surat lain atau tulisan yang tidak termasuk huruf a, b, dan c yang ada kaitannya dengan Banding atau Gugatan.
4. Keterangan ahli adalah pendapat orang yang diberikan di bawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya.
 5. Seorang yang tidak boleh didengar sebagai saksi tidak boleh memberikan keterangan ahli.
 6. Atas permintaan kedua belah pihak atau salah satu pihak atau karena jabatannya, Hakim Ketua atau Hakim Tunggal dapat menunjuk seorang atau beberapa orang ahli.
 7. Seorang ahli dalam persidangan harus memberi keterangan baik tertulis maupun lisan, yang dikuatkan dengan sumpah atau janji mengenai hal sebenarnya menurut pengalaman dan pengetahuannya.

PUTUSAN

1. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.
2. Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas Gugatan berkenaan dengan permohonan penggugat agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan pajak ditunda selama pemeriksaan pajak berjalan, sampai ada putusan pengadilan.
3. Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.
4. Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.
5. Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Majelis, putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak.
6. Apabila Majelis di dalam mengambil putusan dengan cara musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan sehingga putusan diambil dengan suara terbanyak, pendapat Hakim Anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan Pengadilan Pajak.
7. Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa :
 - a. Menolak;
 - b. Mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
 - c. Menambah pajak yang harus dibayar;
 - d. Tidak dapat diterima;
 - e. Membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung dan/atau;
 - f. Membatalkan.
8. Terhadap putusan tersebut tidak dapat lagi diajukan Gugatan, Banding, atau kasasi.
9. Putusan pemeriksaan dengan acara biasa Banding diambil dalam jangka waktu 12 bulan sejak Surat Banding diterima.
10. Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Gugatan diambil dalam jangka waktu 6 bulan sejak Surat Gugatan diterima.
11. Dalam hal-hal khusus, jangka waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama 3 bulan.
12. Dalam hal gugatan yang diajukan selain atas keputusan pelaksanaan penagihan pajak, tidak putus dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud di atas, Pengadilan Pajak wajib

- mengambil putusan melalui pemeriksaan dengan acara cepat dalam jangka waktu 1 bulan sejak jangka waktu 6 bulan dimaksud terlampaui.
13. Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap Sengketa Pajak tertentu, dinyatakan tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu sebagai berikut:
 - a. 30 hari sejak batas waktu pengajuan banding atau gugatan dilampaui;
 - b. 30 hari sejak Banding atau Gugatan diterima dalam hal diajukan setelah batas waktu pengajuan dilampaui.
 14. Putusan/penetapan dengan acara cepat terhadap kekeliruan berupa pembetulan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, diambil dalam jangka waktu 30 hari sejak kekeliruan dimaksud diketahui atau sejak permohonan salah satu pihak diterima.
 15. Putusan dengan acara cepat terhadap sengketa yang didasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan Pajak, berupa tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu 30 hari sejak Surat Gugatan diterima.
 16. Dalam hal putusan Pengadilan Pajak diambil terhadap Sengketa Pajak, pemohon Banding atau penggugat dapat mengajukan Gugatan kepada peradilan yang berwenang.
 17. Putusan Pengadilan Pajak harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.
 18. Tidak dipenuhinya ketentuan di atas, putusan Pengadilan Pajak tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum dan karena itu putusan dimaksud harus diucapkan kembali dalam sidang terbuka untuk umum.
 19. Putusan Pengadilan Pajak harus memuat :
 - a. Kepala putusan yang berbunyi “*demi keadilan dan berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa*”.
 - b. Nama, tempat tinggal atau tempat kediaman, dan/atau identitas lainnya dari pemohon Banding atau penggugat;
 - c. Nama jabatan dan alamat terbanding atau tergugat;
 - d. Hari, tanggal diterimanya Banding atau Gugatan;
 - e. Ringkasan Banding atau Gugatan, dan ringkasan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan, atau Surat Bantahan yang jelas;
 - f. Pertimbangan dan penilaian setiap bukti yang diajukan dan hal yang terjadi dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa;
 - g. Pokok sengketa;
 - h. Alasan hukum yang menjadi dasar putusan;
 - i. Amar putusan tentang sengketa;
 - j. Hari, tanggal putusan, nama hakim yang memutus, nama Panitera, dan keterangan tentang hadir atau tidak hadirnya para pihak.
 20. Tidak dipenuhinya salah satu ketentuan di atas menyebabkan putusan dimaksud tidak sah dan Ketua memerintahkan sengketa dimaksud dengan segera disidangkan kembali dengan acara cepat, kecuali putusan dimaksud telah melampaui jangka waktu 1 tahun.
 21. Ringkasan sebagaimana dimaksud dalam huruf e tidak diperlukan dalam hal putusan Pengadilan Pajak diambil terhadap Sengketa Pajak berupa tidak dipenuhinya putusan Pengadilan Pajak, sengketa yang bukan wewenang Pengadilan Pajak dan sengketa tertentu yang tidak memenuhi syarat.
 22. Putusan Pengadilan Pajak harus ditandatangani oleh Hakim yang memutus dan Panitera.
 23. Apabila Hakim Ketua dan Hakim Tunggal yang menyidangkan berhalangan menandatangani, putusan ditandatangani oleh Ketua dengan menyatakan alasan berhalangannya Hakim Ketua dan Hakim Tunggal.
 24. Apabila Hakim Anggota berhalangan menandatangani, putusan ditandatangani oleh Hakim Ketua dengan menyatakan alasan berhalangannya Hakim Anggota dimaksud.

PELAKSANAAN KEPUTUSAN

1. Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.
2. Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh Banding, kelebihan pembayaran Pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% sebulan untuk paling lama 24 bulan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan berlaku.
3. Salinan putusan atau salinan penetapan Pengadilan Pajak dikirim kepada para pihak dengan surat oleh Sekretaris dalam jangka waktu 30 hari sejak tanggal putusan Pengadilan Pajak diucapkan, atau dalam jangka waktu 7 hari sejak tanggal putusan sela diucapkan.
4. Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 hari terhitung sejak tanggal diterima putusan.
5. Pejabat yang tidak melaksanakan putusan Pengadilan Pajak dalam jangka waktu tersebut dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan kepegawaian yang berlaku.

PEMERIKSAAN PENINJAUAN KEMBALI

1. Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan 1 kali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak.
2. Permohonan peninjauan kembali tidak menanggukhan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak.
3. Permohonan peninjauan kembali dapat dicabut sebelum diputus, dan dalam hal sudah dicabut permohonan peninjauan kembali tersebut tidak dapat diajukan lagi.
4. Hukum acara yang berlaku pada pemeriksaan peninjauan kembali adalah hukum acara pemeriksaan peninjauan kembali sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, kecuali yang diatur secara khusus dalam Undang-undang ini.
5. Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut :
 - a. Apabila putusan Pengadilan Pajak berdasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh Hakim Pidana dinyatakan palsu;
 - b. Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan sifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
 - c. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih daripada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat 1 huruf b dan c;
 - d. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
 - e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
6. Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud di atas huruf a dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 bulan terhitung sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau sejak putusan Hakim Pengadilan Pidana memperoleh kekuatan hukum tetap.
7. Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud di atas huruf b dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 bulan terhitung sejak ditemukan surat-surat bukti yang hari dan tanggal ditemukannya harus dinyatakan di bawah sumpah dan disahkan oleh pejabat yang berwenang.

8. Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud di atas huruf c, d, dan e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 bulan terhitung sejak putusan dikirim.
9. Mahkamah Agung memeriksa dan memutus permohonan peninjauan kembali dengan ketentuan :
 - a. Dalam jangka waktu 6 bulan sejak permohonan peninjauan kembali diterima oleh Mahkamah Agung telah mengambil putusan, dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara biasa;
 - b. Dalam jangka waktu 1 bulan sejak permohonan peninjauan kembali diterima oleh Mahkamah Agung telah mengambil putusan, dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara cepat.
10. Putusan atas permohonan peninjauan kembali harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.

D. PENGAJUAN PERMOHONAN PENINJAUAN KEMBALI SANKSI ADMINISTRASI PERPAJAKAN

Berdasarkan Pasal 25 UU KUP, tidak menyebutkan keberatan atas STP. Hal ini karena STP bukanlah ketetapan atas pokok pajak melainkan hanya mengenakan sanksi administrasi. Karena atas penerbitan STP tidak dapat diajukan keberatan, maka upaya yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak adalah mengajukan peninjauan kembali jumlah ketetapan pajak dan sanksi administrasi yang tercantum dalam STP.

Berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 953/KMK.04/1983 disebutkan Bahwa Menteri Keuangan dapat menerbitkan **Keputusan Peninjauan Kembali** dengan mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak dan sanksi administrasi yang tidak benar, dan terhadap keputusan peninjauan kembali tidak dapat diajukan Banding.

Dasar hukum tugas pemeriksaan dan penyidikan yang dilakukan oleh petugas pajak berdasarkan amanat Pasal 29 dan Pasal 41B Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

A. PENGERTIAN PEMERIKSAAN

A.1 PENGERTIAN UMUM

1. Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan.
2. Pemeriksa Pajak adalah Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak yang diberi tugas, wewenang dan tanggung jawab untuk melaksanakan pemeriksaan pajak.
3. Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi pada setiap Tahun Pajak berakhir.
4. Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan (Closing Conference) adalah pembahasan yang dilakukan antara Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak temuan selama pemeriksaan, dan hasil bahasan temuan tersebut baik yang disetujui maupun yang tidak disetujui dituangkan dalam Berita Acara Hasil Pemeriksaan yang ditandatangani oleh Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak.
5. Kertas Kerja Pemeriksaan adalah catatan secara rinci dan jelas yang diselenggarakan oleh Pemeriksa Pajak mengenai prosedur pemeriksaan yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, bukti dan keterangan yang dikumpulkan dan kesimpulan yang diambil sehubungan dengan pelaksanaan pemeriksaan.
6. Laporan Pemeriksaan Pajak adalah laporan tentang hasil pemeriksaan yang disusun oleh Pemeriksa Pajak secara ringkas dan jelas serta sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan pemeriksaan.
7. Bukti permulaan adalah keadaan dan atau bukti–bukti, baik berupa keterangan, tulisan, perbuatan, atau benda-benda yang dapat memberikan petunjuk bahwa suatu tindak pidana sedang atau telah terjadi yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang dapat menimbulkan kerugian pada Negara.
8. Pemeriksaan bukti permulaan adalah pemeriksaan pajak untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

A.2 TUJUAN PEMERIKSAAN

Tujuan pemerikaan pajak adalah untuk :

- a. Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada Wajib Pajak ;

Pemeriksaan dapat dilakukan dalam hal :

1. Surat Pemberitahuan menunjukkan kelebihan pembayaran pajak, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak;
 2. Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan menunjukkan rugi;
 3. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang telah ditetapkan;
 4. Surat Pemberitahuan yang memenuhi kriteria seleksi yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak;
 5. Ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban Surat Pemberitahuan tidak dipenuhi;
- b. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksaan meliputi pemeriksaan yang dilakukan dalam rangka :

1. pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak secara jabatan;
2. penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak;
3. pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
4. Wajib Pajak mengajukan keberatan;
5. pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto;
6. pencocokan data dan atau alat keterangan;
7. penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah terpencil;
8. penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai;
9. pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk tujuan lain selain angka 1) sampai dengan angka 9).

A.3 RUANG LINGKUP DAN JANGKA WAKTU PEMERIKSAAN

1. Ruang lingkup pemeriksaan terdiri dari :
 - a. Pemeriksaan Lapangan yang meliputi suatu jenis pajak atau seluruh jenis pajak, untuk tahun berjalan dan atau tahun-tahun sebelumnya dan atau untuk tujuan lain yang dilakukan di tempat Wajib Pajak;
 - b. Pemeriksaan Kantor yang meliputi suatu jenis pajak tertentu baik tahun berjalan dan atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.
2. Pemeriksaan lapangan dapat dilaksanakan dengan pemeriksaan lengkap atau pemeriksaan sederhana.
3. Pemeriksaan kantor hanya dapat dilaksanakan dengan pemeriksaan sederhana.
4. Pemeriksaan lengkap dilaksanakan dalam jangka waktu 2 (dua) bulan dan dapat diperpanjang menjadi paling lama 8 (delapan) bulan.
5. Pemeriksaan lapangan dilaksanakan dalam jangka waktu 1 (satu) bulan dan dapat diperpanjang menjadi paling lama 2 (dua) bulan.
6. Pemeriksaan sederhana kantor dilaksanakan dalam jangka waktu 4 (empat) minggu dan dapat diperpanjang menjadi paling lama 6 (enam) minggu.
7. Apabila dalam pelaksanaan Pemeriksaan kantor ditemukan indikasi adanya transaksi yang mendukung unsur *transfer pricing*, maka lingkup pemeriksaan ditingkatkan menjadi Pemeriksaan Lapangan.
8. Pemeriksaan Lapangan berkenaan dengan ditemukannya indikasi adanya unsur *transfer pricing*, yang memerlukan pemeriksaan yang lebih mendalam serta memerlukan waktu yang lebih lama dilaksanakan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) tahun. Jangka waktu pelaksanaan pemeriksaan paling lama 2 (dua) tahun ini tidak berlaku dalam hal pemeriksaan yang dilaksanakan berkenaan dengan Surat Pemberitahuan yang menyatakan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Pemeriksaan lengkap adalah yang dilakukan di tempat Wajib pajak meliputi seluruh jenis pajak, dan/atau tujuan lain baik tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan yang lazim digunakan dalam pemeriksaan pada umumnya.

Pemeriksaan sederhana lapangan adalah pemeriksaan pajak meliputi seluruh jenis pajak dan/atau tujuan lain baik tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana.

Pemeriksaan sederhana kantor adalah pemeriksaan pajak meliputi jenis pajak tertentu untuk tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana.

Sejalan dengan pelaksanaan *self assessment system*, pemeriksaan pajak merupakan suatu usaha yang sangat penting dan relevan untuk dilaksanakan. Dalam Akuntansi pemeriksaan (Auditing) merupakan suatu proses menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti dari keterangan-keterangan yang terukur dari suatu kesatuan ekonomi dengan tujuan untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari keterangan-keterangan yang terukur tersebut berdasarkan kriteria-kriteria yang ditetapkan.

Adapun yang dimaksud dengan pemeriksaan pajak pada dasarnya termaksud ke dalam jenis pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam defenisi auditing, yaitu mengandung beberapa unsur pokok seperti informasi terukur dengan kriteria tetap, satuan usaha, pengumpulan dan pengevaluasian bukti serta orang yang kompeten dan independen. Secara operasional mekanisme pemeriksaan pajak sesuai dengan defenisi auditing seperti tersebut di atas.

Unsur-unsur pokok dalam pemeriksaan pajak dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. Informasi yang terukur dengan kriteria tetap, yaitu untuk proses pemeriksaan pajak dimulai dengan mencari, menghimpun dan mengolah informasi yang tertuang dalam surat pemberitahuan (SPT) yang diisi oleh Wajib Pajak sesuai dengan sistem *self assessment*. Dalam setiap pemeriksaan diperlukan informasi yang dapat dibuktikan dan standar atau kriteria yang dapat dipakai pemeriksa sebagai pegangan untuk melakukan evaluasi terhadap informasi yang diperoleh.
- b. Satuan usaha, yaitu setiap akan melakukan pemeriksaan pajak, ruang lingkup pemeriksaan harus dinyatakan secara jelas. Kesatuan usaha dapat berbentuk wajib pajak perorangan atau wajib pajak badan. Pada umumnya periode waktu pemeriksaan pajak adalah satu tahun tetapi adapula pemeriksaan untuk satu bulan, satu kuartal atau beberapa tahun. Hal ini disesuaikan dengan kebutuhan.
- c. Mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti, maksudnya adalah segala informasi yang dipergunakan oleh pemeriksa pajak untuk menentukan informasi terukur yang diperiksa melalui evaluasi agar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.
- d. Pemeriksa yang kompeten dan independen, yaitu setiap pemeriksa pajak harus memiliki pengetahuan, sikap dan keterampilan yang cukup agar dapat memahami kriteria yang dipergunakan.

Pemeriksaan pajak penting dilakukan karena untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang telah dilaksanakan atas dasar sistem *self assessment*. Hal tersebut dapat dilakukan dalam hal seperti :

- a. Surat Pemberitahuan (SPT) menunjukkan kelebihan pembayaran pajak dan/atau rugi.
- b. Surat Pemberitahuan (SPT) tidak disampaikan atau disampaikan tidak tepat waktu yang telah ditetapkan.

- c. Surat Pemberitahuan (SPT) memenuhi kriteria yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Tujuan lain pemeriksaan pajak adalah dalam melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, yang dapat dilakukan antara lain dalam hal :

- a. Pemberian atau pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)
- b. Pemberian atau pencabutan Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP).
- c. Penentuan besarnya jumlah angsuran pajak suatu masa untuk Wajib Pajak baru.
- d. Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding.
- e. Pengumpulan bahan guna menyusun norma penghitungan.
- f. Pencocokan data dan/atau alat keterangan.
- g. Penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah tertentu.
- h. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penghasilan Pasal 21.

Pelaksanaan pemeriksaa dapat dikelompokkan sesuai dengan sifatnya, menjadi :

- a. Pemeriksaan rutin, adalah pemeriksaan yang dapat langsung dilakukan oleh unit pemeriksa tanpa harus ada persetujuan terlebih dahulu dari unit atasan, biasanya harus segera dilaksanakan terhadap:
 1. Surat Pemberitahuan (SPT) lebih bayar
 2. Surat Pemberitahuan (SPT) lebih bayar
 3. Surat Pemberitahuan (SPT) yang menyalahi penggunaan norma penghitungan.Batas waktu pemeriksaan rutin lengkap paling lama tiga bulan sejak pemeriksaan dimulai.Sedangkan pemeriksaan lokasi lamanya maksimal 45 hari sejak Wajib Pajak diperiksa.Pemeriksaan rutin terhadap Wajib Pajak yang tahun sebelumnya telah dilakukan pemeriksaan lengkap dua tahun berturut-turut tidak lagi dilakukan pemeriksaan lengkap pada tahun ketiga.
- b. Pemeriksaan khusus, dilakukan setelah ada persetujuan atau instruksi dari unit atasan(Direktur Jendral pajak atau Kepala kantor yang bersangkutan)dalam hal:
 1. Terdapat bukti bahwa Surat Pemberitahuan(SPT) yang disampaikan oleh Wajib Pajak tidak benar.
 2. Terdapat indikasi bahwa Wajib Pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.
 3. Sebab-sebab lain berdasarkan intruksi dari Direktur Jendral pajak atau kepala kantor wilayah (misalnya ada pengaduan dari masyarakat)

Pemeriksaan Wajib Pajak inti dan P3SPT yang tahun sebelumnya telah dilakukan pemeriksaan lengkap, dalam rangka pemeriksaan khusus untuk tahun berjalan tidak lagi dilakukan pemeriksaan.

Pemeriksaan lain dilakukan misalnya :

- a. Pemeriksaan saat mulai berproduksi (SMB)
- b. Pemeriksaan konfirmasi
- c. Pemeriksaan bukti permulaan
- d. Pemeriksaan pengamatan.

A.4 TEKNIK DAN METODE PEMERIKSAAN PAJAK

Agar pemeriksaan dapat dilakukan dengan tepat dalam waktu yang telah ditentukan serta efektif dengan laporan yang memadai, maka harus dilaksanakan berdasarkan teknik dan metode seperti pemeriksaan pada umumnya.

Menurut T.Tuannakota dalam buku **Auditing : Petunjuk Pemeriksaan Akutan Publik** : Teknik pemeriksaan (*Audit technique*) adalah cara mendapatkan pembuktian dan

dikenal dengan istilah memeriksa (*to examine*), menganalisis (*to analyze*), mengecek (*to check*), membandingkan, konfirmasi, foting, menginspeksi (*to inspect*), merekonsiliasi, testing atau sampling, menelusuri (*to trace*) dan memeriksa dokumen dasar (*vouching*).

Sejalan dengan hal tersebut teknik pemeriksaan merupakan cara pembuktian data dari metode pemeriksaan. Teknik pemeriksaan dalam pemeriksaan pajak dengan teknik pemeriksaan yang dilakukan akutan publik tidak terdapat pada pemeriksaan yang mendasar.

Perbedaan antara pemeriksaan yang dilakukan oleh akutan publik dengan pemeriksaan pajak yang pemeriksaan pajak lebih memfokuskan pemeriksaan secara mendalam terhadap bidang-bidang yang diragukan kebenarannya dan pemeriksaan pajak mempunyai kewenangan untuk mencari dan mengalihkan pendapatan yang tersembunyi diluar pembukuan.

A.5 PELAKSANAAN PEMERIKSAAN

1. Dalam melakukan Pemeriksaan Lapangan, Pemeriksa Pajak berwenang :
 - a. Memeriksa dan atau meninjau buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen pendukung lainnya termasuk keluaran atau media komputer dan perangkat elektronik pengolah data lainnya;
 - b. Meminta keterangan lisan dan atau tertulis dari Wajib Pajak yang diperiksa;
 - c. Memasuki tempat atau ruangan yang diduga merupakan tempat menyimpan dokumen, uang, barang, yang dapat memberi petunjuk tentang keadaan uaha Wajib Pajak dan tempat-tempat lain yang dianggap penting serta melakukan pemeriksaan ditempat-tempat tersebut.
 - d. Melakukan penyegelan tempat atau ruangan tersebut pada huruf c, apabila Wajib Pajak atau wakil atau kuasanya tidak memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruangan dimaksud, atau tidak ada ditempat pada saat pemeriksaan dilakukan;
 - e. Meminta keterangan lain atau data yang diperlukan dari phak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa.
2. Dalam melakukan Pemerikaan Kantor, Pemeriksa Pajak berwenang :
 - a. memeriksa dan atau meminjam buku-buku dan catatan-catatan Wajib Pajak;
 - b. meminta keterangan lisan dan atau tertulis dari Wajib Pajak yang diperiksa;
 - c. meminta keterangan dan atau data yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa.
Atas peminjaman buku-buku dan lain-lain diberikan tanda bukti peminjaman yang menyebutkan secara rinci dan jelas mengenai jenis serta jumlahnya.
3. Apabila pada saat dilakukan Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak atau kuasanya tidak ada ditempat maka pemeriksaan tetap dapat dilaksanakan sepanjang ada pihak yang dapat dan mempunyai kewenangan untuk bertindak selaku yang mewakili Wajib Pajak, terbatas untuk hal yang ada dalam kewenangannya, dan selanjutnya pemeriksaan ditunda untuk dilanjutkan pada kesempatan berikutnya.
4. Untuk keperluan pengamanan pemeriksaan, maka sebelum Pemeriksaan Lapangan ditunda, Pemeriksaan Pajak dapat melakukan penyegelan.
5. Apabila pada surat Pemeriksaan Lapangan dilanjutkan setelah dilakukan, Wajib Pajak atau kuasanya tidak juga ada di tempat, maka pemeriksaan tetap dilaksanakan dengan terlebih dahulu meminta pegawai Wajib Pajak yang bersangkutan untuk mewakili Wajib Pajak yang bersangkutan untuk mewakili Wajib Pajak guna membantu kelancaran pemeriksaan.

6. Dalam hal pegawai Wajib Pajak yang diminta mewakili Wajib Pajak menolak untuk membantu kelancaran pemeriksaan, maka pegawai tersebut harus menandatangani Surat Pernyataan Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan.
7. Dalam hal terjadi penolakan untuk menandatangani Surat Pernyataan Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan, Pemeriksa Pajak membuat Berita Acara Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan yang ditandatangani oleh Pemeriksa Pajak.
8. Dalam hal Wajib Pajak atau kuasanya tidak memenuhi kewajiban sebagai berikut :
 - a. memperlihatkan dan atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
 - b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
 - c. memberikan keterangan yang diperlukan. Oleh karena itu, Wajib Pajak atau kuasanya harus menandatangani Surat Pernyataan Penolakan Pemeriksaan.
9. Dalam hal terjadi penolakan untuk menandatangani Surat Pernyataan Penolakan Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam angka 8 maka, Pemeriksa Pajak membuat Berita Acara Penolakan Pemeriksaan yang ditandatangani oleh Pemeriksa Pajak.
10. Surat Pernyataan Penolakan Pemeriksaan atau Berita Acara Penolakan Pemeriksaan sebagaimana dapat dijadikan dasar untuk penetapan besarnya pajak terutang secara jabatan atau dilakukan penyidikan.

A.6 LAPORAN PEMERIKSAAN PAJAK

1. Laporan Pemeriksaan Pajak digunakan sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak atau untuk tujuan lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Penghitungan besarnya pajak yang terutang menurut Laporan Pemeriksaan Pajak yang digunakan sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak sebagaimana angka 11 yang berbeda dengan Surat Pemberitahuan, diberitahukan kepada Wajib Pajak.
3. Dalam rangka Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan untuk ditanggapi Wajib Pajak.
4. Atas pemberitahuan tersebut Wajib Pajak wajib menyampaikan tanggapan secara tertulis.
5. Berdasarkan tanggapan tertulis dari Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak mengundang Wajib Pajak untuk menghadiri Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.
6. Dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, Wajib Pajak dapat didampingi oleh Konsultan Pajak dan atau Akuntan Publik.
7. Dalam Pemeriksaan Lapangan, Pemberitahuan hasil pemeriksaan, tanggapan oleh Wajib Pajak atas pemberitahuan hasil pemeriksaan, dan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan diselesaikan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) minggu.
8. Apabila Wajib Pajak tidak memberikan tanggapan dan atau tidak menghadiri Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan wajib dibuatkan Berita Acara, dan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak diterbitkan secara jabatan berdasarkan hasil pemeriksaan yang disampaikan kepada Wajib Pajak.
9. Pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib pajak tidak dilakukan apabila pemeriksaan dilanjutkan dengan tindakan penyidikan.
10. Dalam Pemeriksaan kantor, Hasil pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak.

11. Apabila dalam pemeriksaan ditemukan bukti permulaan tentang adanya tindak pidana di bidang perpajakan, pemeriksaan dilanjutkan dengan pemeriksaan bukti permulaan.

Pengujian kelengkapan dan keabsahan dokumen dasar (*source control*) yaitu untuk :

- a. menguji kelengkapan penjualan dengan cara melakukan pencocokan antara order pembelian dari langganan, peanan penjualan, faktur, perintah kirim (*deliver/order*), bukti kirim, dan laporan pengiriman barang.
- b. menguji kelengkapan pembelian dengan melakukan pencocokan antara permintaan pembelian, pesanan pembelian, faktur, bukti pengiriman dan laporan penerimaan barang.

Pengujian keterkaitan tersebut meliputi penerapan:

- a. Arus barang, dilakukan untuk menentukan kelengkapan omzet/penjualan/ peredaran.
- b. Arus kas dilakukan untuk menentukan kelengkapan penerimaan/pengeluaran kas/bank.
- c. Arus utang, dilakukan untuk menentukan kelengkapan dan ketetapan jumlah pembelian.
- d. Arus piutang, dilakukan untuk menentukan kelengkapan dan ketetapan jumlah omzet penjualan.

Memfaatkan informasi pihak ketiga yang meliputi antara lain :

- a. Data yang diproduksi dari hasil pemeriksaan Wajib Pajak lain (sebagai salah satu kewajiban dan pemeriksa).
- b. Data yang dikumpulkan dari pihak ketiga, misalnya dari bank, kerja sama antara departemen, pimpinan proyek/pimpinan bagian proyek.

Menguji kebenaran fisik dilakukan untuk meyakini keberadaan dan kepemilikan aktiva yang dipergunakan dalam kegiatan usaha wajib pajak, misalnya dengan menghitung kuantum fisik, melalui :

- a. Menginspeksi, dilakukan untuk memeriksa dengan seksama prosedur operasi dan proses produksi sehingga pemeriksa dapat memperoleh atau mendapatkan data yang relevan sebagai bahan pengujian misalnya dengan cara meninjau ke pusat-pusat produksi dan pusat pengolahan data.
- b. Merekonsiliasi, yaitu mencocokkan saldo dari dua sumber yang berbeda mengenai hal yang sama, dan
- c. Mencocokkan saldo angka-angka laporan keuangan Wajib Pajak dengan angka-angka yang dilaporkan dalam surat pemberitahuannya.
- d. Mencocokkan laporan, keuangan komersial yang disusun berdasarkan standar akuntansi keuangan dengan keuangan yang disusun berdasarkan ketentuan perpajakan.
- e. Menguji kebenaran penjumlahan ke bawah dan kesamping dengan tujuan untuk menilai keakuratan penghitungan matematis yang dilakukan oleh wajib pajak.
- f. Mengecek, yaitu untuk mencocokkan kembali benar tidaknya penghitungan matematis yang dilakukan oleh Wajib Pajak.
- g. Melakukan verifikasi, yaitu untuk meneliti dan menentukan kebenaran suatu laporan.
- h. Menguji keabsahan dokumen (*vouching*) yaitu untuk menguji keabsahan dan keaslian suatu dokumen yang menjadi dasar terjadinya transaksi.
- i. Melakukan konfirmasi terhadap faktur pajak masukan diatas dua juta rupiah atas pemeriksaan restitusi pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan barang mewah, yaitu untuk memperoleh keterangan dari pihak ketiga yang diduga mempunyai hubungan transaksi dengan Wajib Pajak sehingga pemeriksa dapat meneguhkan kebenaran data/informasi yang diperiksa.

Pelaksanaan pemeriksaan dapat dilakukan dengan dua metode, yaitu :

- a. Metode Langsung, yaitu metode yang dilakukan dengan cara menguji kebenaran angka-angka dalam surat pemberitahuan, laporan keuangan, buku-buku, catatan-catatan dan dokumen pendukung sesuai dengan proses pemeriksaan.
- b. Metode Tidak Langsung, yaitu metode yang dilakukan dengan cara pengujian atas kebenaran angka-angka dalam surat pemberitahuan secara tidak langsung melalui suatu pendekatan penghitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya.

Metode tidak langsung dapat dipergunakan sebagai pelengkap metode langsung atau sebagai pengganti dalam hal pemakaian metode langsung tidak atau tidak sepenuhnya dapat dilaksanakan. Metode tidak langsung yang biasa digunakan antara lain metode transaksi tunai, metode perbandingan kekayaan bersih, metode satuan dan volume, metode pendekatan produksi dan metode pendekatan laba kotor.

A.7 TATA CARA PEMERIKSAAN

Tata cara pemeriksaan dilakukan :

- a. Dilakukan oleh seorang pemeriksa atau lebih.
- b. Bila WP atau kuasanya tidak ada pemeriksaan ditunda dan tempatnya disegel.
- c. Bila WP atau kuasanya tidak memperlihatkan/meminjamkan buku, tidak mengizinkan memasuki tempat tertentu dan tidak memberikan keterangan yang diperlukan maka WP harus menandatangani surat pernyataan penolakan pemeriksaan (SP3).
- d. Berdasarkan hasil pemeriksaan lapangan yang disetujui dibuatkan laporan Pemeriksaan Pajak (LP2) dan diterbitkan SKP dan STP sejauh tidak ada tindakan penyidikan.
- e. Temuan dalam pemeriksaan lengkap yang tidak disetujui sebagian atau tidak disetujui seluruhnya oleh WP maka dilakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan (PAHP).
- f. Laporan pemeriksaan akhir yang dibuat harus diberitahukan kepada WP, dengan tujuan: konsentrasi dari *self assessment system*, bahan bagi WP untuk mengajukan keberatan, bahan untuk WP melakukan penyesuaian pembukuan.

A.8 NORMA DAN PEDOMAN PEMERIKSAAN

Pemeriksaan dilakukan dengan berpedoman pada Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pemeriksaan Pajak, Pemeriksaan, dan Wajib Pajak.

Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pemeriksa Pajak dalam rangka Pemeriksaan Lapangan adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksaan Pajak harus memiliki tanda Pengenal Pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan pada waktu melakukan pemeriksaan.
- b. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukan pemeriksaan kepada wajib pajak.
- c. Pemeriksa Pajak wajib memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa dan surat Perintah Pemeriksaan kepada Wajib Pajak.
- d. Pemeriksa pajak wajib menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang akan diperiksa.
- e. Pemeriksa Pajak wajib membuat Laporan Pemeriksa Pajak.
- f. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan untuk ditanggapi Wajib Pajak;
- g. Pemeriksaan Pajak wajib memberi petunjuk kepada Wajib Pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

- h. Pemeriksa Pajak wajib mengembalikan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak paling lama 14 (empat belas) hari sejak selesai pemeriksaan;
- i. Pemeriksa Pajak dilarang memberitahukan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.

Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pemeriksa Pajak dalam rangka Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksa Pajak dengan menggunakan surat panggilan yang ditanda-tangani oleh Kepala Kantor yang bersangkutan, memanggil Wajib Pajak untuk datang ke kantor Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk dalam rangka pemeriksaan;
- b. Pemeriksa Pajak wajib menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang akan diperiksa;
- c. Pemeriksa Pajak wajib membuat Laporan Pemeriksa Pajak;
- d. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan.
- e. Pemeriksa Pajak wajib memberi petunjuk kepada Wajib Pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- f. Pemeriksa Pajak wajib mengembalikan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam Wajib Pajak paling lama 7 (tujuh) hari sejak selesainya pemeriksaan.
- g. Pemeriksa Pajak dilarang memberitahukan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.

Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pelaksanaan Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksaan dapat dilakukan oleh seorang atau lebih Pemeriksa
- b. Pemeriksa Pajak;
- c. Pemeriksaan dilaksanakan di Kantor Direktorat Jenderal Pajak, di Kantor Wajib Pajak atau di Kantor lainnya atau dipabrik atau ditempat usaha atau di tempat pekerjaan bebas atau di tempat tinggal Wajib Pajak atau di tempat lain yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- d. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila dipandang perlu dapat dilanjutkan diluar jam kerja;
- e. Hasil pemeriksaan dituangkan dalam Kertas Kerja Pemeriksaan;
- f. Laporan Pemeriksaan Pajak disusun berdasarkan Kertas Kerja Pemeriksaan;
- g. Hasil Pemeriksaan Lapangan yang seluruhnya disetujui Wajib Pajak atau kuasanya, dibuatkan surat pernyataan tentang persetujuan tersebut dan ditandatangani oleh Wajib Pajak yang bersangkutan atau kuasanya;
- h. Terhadap temuan sebagai hasil Pemeriksaan Lengkap yang tidak seluruhnya disetujui oleh Wajib Pajak, dilakukan pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan dibuatkan Berita Acara Hasil Pemeriksaan;
- i. Berdasarkan Laporan Pemeriksaan Pajak, diterbitkan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak, kecuali pemeriksaan dilanjutkan dengan tindakan penyidikan.

Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Wajib Pajak adalah sebagai berikut :

- a. Dalam hal Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak berhak meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memperlihatkan Surat Perintah Pemeriksaan dan Tanda Pengenal Pemeriksa;
- b. Wajib Pajak berhak meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memberitahukan penjelasan tentang maksud dan tujuan pemeriksaan;
- c. Dalam hal Pemeriksaan Kantor, Wajib Pajak wajib memenuhi panggilan untuk datang menghadiri pemeriksaan sesuai dengan waktu yang ditentukan;
- d. Wajib Pajak wajib memenuhi permintaan peminjaman buku-buku, catatan-catatan dan dokumen-dokumen yang diperlukan untuk kelancaran pemerikaan dan memberikan keterangan dalam jangka waktu paling lama 7 (tujuh) hari sejak tanggal surat permintaan, dan apabila permintaan tersebut tidak dipenuhi Wajib Pajak, maka pajak yang terutang dapat dihitung secara jabatan;
- e. Wajib Pajak berhak meminta kepada Pemeriksa Pajak rincian yang berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan Surat Pemberitahuan;
- f. Wajib Pajak atau kuasanya wajib menandatangani surat pernyataan persetujuan apabila seluruh hasil pemeriksaan disetujuinya;
- g. Dalam hal Pemeriksaan Lengkap, Wajib Pajak atau kuasanya wajib menandatangani Berita Acara Hasil Pemeriksaan apabila hasil pemeriksaan tersebut tidak atau tidak seluruhnya tidak diketahui;
- h. Dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan, Wajib Pajak wajib melaksanakan ketentuan sebagaimana diatur dalam pasal 29 Undang – undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undnag – undang Nomor 6 Tahun 2000.

Pelaksanaan pemeriksaan didasarkan pada pedoman pemeriksaan pajak yang meliputi Pedoman Umum Pemeriksaan Pajak. Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak, dan Pedoman Laporan Pemeriksaan Pajak.

Pedoman Umum Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksaan dilaksanakan oleh pemeriksa pajak yang :
 1. telah mendapat pendidikan teknis yang cukup dan memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak;
 2. bekerja dengan jujur, bertanggung jawab, penuh pengabdian, bersikap terbuka, sopan, dan objektif, serta menghindarkan diri dari perbuatan tercela; dan
 3. menggunakan keahliannya secara cermat dan seksama serta memberikan gambaran yang sesuai dengan keadaan sebenarnya tentang wajib pajak.
- b. Temuan hasil pemeriksaan dituangkan dalam kertas kerja pemeriksaan sebagai bahan untuk menyusun laporan Pemeriksaan Pajak.

Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pelaksanaan pemeriksian harus didahului dengan persiapan yang baik, sesuai dengan tujuan pemeriksaan, dan mendapat pengawasan yang seksama;
- b. Luas pemeriksaan ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh yang harus dikembangkan melalui pencocokan data, pengamatan, tanya jawab, dan tindakan lain berkenaan dengan pemeriksaan;
- c. Pendapat dan kesimpulan Pemeriksa Pajak harus didasarkan pada temuan yang kuat dan berlandaskan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan.

Pedoman Laporan Pemeriksaan Pajak adalah sebagai berikut :

- a. Laporan Pemeriksaan Pajak disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan Pemeriksa Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan

- perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait.
- b. Laporan Pemeriksaan pajak yang berkaitan dengan pengungkapan penyimpangan Surat Pemberitahuan harus memperhatikan Kertas Kerja Pemeriksaan antara lain mengenai :
 1. berbagai faktor perbandingan;
 2. nilai absolut dari penyimpangan;
 3. sifat dari penyimpangan;
 4. petunjuk atau temuan adanya penyimpangan;
 5. pengaruh penyimpangan;
 6. hubungan dengan permasalahan lainnya.
 - c. Laporan Pemeriksaan Pajak harus didukung oleh daftar yang lengkap dan rinci sesuai dengan tujuan pemeriksaan.

Hak-hak Wajib Pajak Apabila Dilakukan Pemeriksaan :

1. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa.
2. Meminta tindakan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak.
3. Menolak untuk diperiksa apabila Pemeriksa tidak dapat menunjukkan Tanda Pengenal Pemeriksa dan Surat Perintah Pemeriksaan.
4. Meminta penjelasan tentang maksud dan tujuan pemeriksaan.
5. Meminta tanda bukti peminjaman buku-buku, catatan-catatan, serta dokumen-dokumen yang dipinjam oleh Pemeriksa Pajak.
6. Meminta rincian berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan Surat Pemberitahuan (SPT) mengenai koreksi-koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa Pajak terhadap SPT yang telah Anda sampaikan.
7. Mengajukan pengaduan apabila kerahasiaan usaha Anda dibocorkan kepada pihak lain yang tidak berhak.
8. Memperoleh lembar Asli Berita Acara Penyegehan apabila Pemeriksa Pajak melakukan penyegehan atas tempat atau ruang tertentu.

Kewajiban WP Apabila Dilakukan Pemeriksaan :

1. Memeriksa dan meminjamkan buku-buku, catatan-catatan, dokumen-dokumen lainnya yang berkaitan dengan usaha WP yang diperlukan oleh pemeriksa.
2. Memberi kesempatan kepada pemeriksa untuk memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu oleh pemeriksa dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan.
3. Memberi keterangan lisan dan / atau tertulis yang diminta pemeriksa.

A.9 PENYEGELAN

Penyegehan dilakukan dengan alasan :

- a. Wajib Pajak tidak memberi kesempatan kepada pemeriksa untuk memasuki ruang tertentu.
- b. Wajib Pajak tidak berada ditempat pada saat pemeriksaan.
- c. Wajib Pajak menolak memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan.
- d. Sebagai upaya pengamanan sebelum pemeriksaan dilakukan.

A.10 LAPORAN PEMERIKSAAN PAJAK

Pemeriksaan membuat laporan hasil pemeriksaan (LHP). Hasil pemeriksaan harus diberitahukan kepada Wajib Pajak bila terdapat perbedaan antara surat pemberitahuan (SPT) dengan hasil pemeriksaan.

Pelaksanaan pemeriksaan secara operasional pada dasarnya meliputi kegiatan untuk :

- a. Meningkatkan pelayanan terhadap masyarakat Wajib Pajak dalam hal surat pemberitahuan Wajib Pajak menyatakan lebih bayar.
- b. Mengawasi dan membina kepatuhan pemenuhan kewajiban Wajib Pajak dalam memenuhi ketentuan perundang-undangan perpajakan.
- c. Menguji kelengkapan dan kebenaran materiil dari pengisian surat pemberitahuan.
- d. Menentukan kepastian tentang keadaan Wajib Pajak yang sebenarnya baik dari segi administrasi maupun potensi fiskalnya.

B. PENYIDIKAN PAJAK

Penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh Penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Tujuan dilakukan penyidikan pajak :

- a. Tindak pidana menjadi terang.
- b. Menemukan tersangka.
- c. Mengetahuibesarnya pajak yang digelapkan.

Tindakan penyidikan apabila ditemukan bukti pendahuluan, yaitu adanya bukti baik berupa lisan maupun tulisan, perbuatan, keterangan, ataupun benda-benda yang dapat memberikan petunjuk bahwa suatu tindak pidana telah terjadi dan dapat merugikan negara.

Tindak pidana dibidang Perpajakan meliputi perbuatan :

1. Yang dilakukan oleh seseorang atau badan yang diwakili oleh orang tertentu
2. Memenuhi rumusan undang-undang
3. Diancam dengan sanksi pidana
4. Melawan hukum
5. Dilakukan dibidang perpajakan
6. Dapat menimbulkan kerugian bagi pendapatan negara.

B.1 PENYIDIK PAJAK

Penyidik Pajak adalah pegawai negeri sipil (PNS) tertentu di Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Wewenang penyidik :

- 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 tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana dibidang perpajakan;
- c. Meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana dibidang 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 dibidang 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 pda huruf e;
- h. Memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana dibidang 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 dapat dipertanggungjawabkan.

Catatan:

Penyidik Pajak tidak berwenang melakukan penahanan maupun penangkapan.

Tindakan hukum yang dapat dilakukan oleh penyidik adalah :

- a. Pemanggilan tersangka atau saksi.
- b. Pembatasan kebebasan orang yang dipanggil (dilakukan kalau perlu sekali).
- c. Penggeledahan.
- d. Pemeriksaan tempat tertentu yang diduga terdapat bahan bukti.
- e. Penyitaan.
- f. Mengambil alih dan atau menyimpan barang-barang tertentu.

B.2 PENGHENTIAN PENYIDIKAN

Penyidik dihentikan dalam hal :

- a. Tidak terdapat cukup bukti;
- b. peristiwanya bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. peristiwanya telah daluwarsa;
- d. tersangkanya meninggal dunia;
- e. dengan alasan untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan dengan syarat :
 - Wajib Pajak (WP) melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau tidak seharusnya dikembalikan;
 - Wajib Pajak membayar sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau tidak seharusnya dikembalikan.

Sanksi pidana yang berkaitan dengan penyidikan

- a. Pihak ke-3 (Bank, Akuntan Publik, Notaris, Konsultan Pajak, Kantor Administrasi, dan lain-lain) yang dengan sengaja tidak memberikan keterangan atau bukti yang diminta, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya Rp 5.000.000,00 (lima juta rupiah).
- b. Siapa saja yang dnegan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan denda setinggi-tingginya Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).

Masalah tindak pidana di bidang perpajakan merupakan suatu masalah penting khususnya dalam rangka penegakan hukum (*law enforcement*) yang harus dilaksanakan agar ketentuan (undang-undang) dapat dilaksanakan sebagaimana mestinya terlebih dalam memenuhi rasa keadilan di masyarakat dan kepastian hukum itu sendiri. Penegakan hukum atas peristiwa tindak pidana pajak tentu mempunyai implikasi luas yang pada akhirnya akan bermuara pada penerimaan negara yang menjadi tugas pemerintah guna kepentingan bersama. Sebagaimana diketahui bahwa suatu undang-undang tidak akan berjalan dengan baik apabila tidak diikuti dengan sanksi (baik administratif maupun pidana) yang dapat diterapkan apabila undang-undang tersebut dilanggar, oleh karenanya setiap undang-undang selalu mencantumkan adanya sanksi yang dapat diterapkan bila isi undang-undang dilanggar, demikian halnya dengan Undang-undang Perpajakan.

A. PENGERTIAN

Dalam Undang-undang Perpajakan tidak dijelaskan apa yang dimaksud dengan tindak pidana pajak, namun demikian dalam kepastian hukum dapat disebutkan bahwa yang dimaksud dengan tindak pidana (*delict*) adalah suatu perbuatan yang pelakunya dapat dikenakan hukum pidana. Apabila ketentuan yang dilanggar berkaitan dengan Undang-undang Perpajakan, disebut dengan tindak pidana pajak dan pelakunya dapat dikenakan hukuman pidana. Pemberian sanksi pidana (termasuk yang diatur dalam undang-undang pajak) sebenarnya merupakan senjata pamungkas (terakhir) atau *ultimum remedium* yang akan diterapkan apabila sanksi administratif dirasa belum cukup untuk mencapai tujuan penegakan hukum dan rasa keadilan dalam masyarakat. Oleh karenanya, tidak heran apabila dalam undang-undang perpajakan juga mengatur masalah ketentuan pidana.

Dalam Undang-undang Perpajakan diatur adanya 2 (dua) macam sanksi yang dapat diterapkan kepada Wajib Pajak apabila Wajib Pajak melanggar undang-undang pajak yaitu sanksi administratif dan sanksi pidana. Beberapa Undang-undang Perpajakan yang mencantumkan adanya sanksi pidana adalah sebagai berikut :

1. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, yang diatur dalam Pasal 38 sampai dengan pasal 43;
2. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994, yang diatur dalam Pasal 24 dan Pasal 25;
3. Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai, yang diatur dalam Pasal 13 dan Pasal 14;
4. Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan retribusi daerah, yang diatur dalam Pasal 37 sampai dengan Pasal 40.

Selain undang-undang tersebut diatas, sumber hukum lain yang digunakan sebagai acuan dalam praktik penegakan hukum (*law enforcement*) di Indonesia adalah kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) dan kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Sekalipun KUHP mengatur masalah tindak pidana secara umum, namun KUHP dapat diberlakukan untuk tindak pidana pajak sepanjang Undang-undang Perpajakan tidak mengatur secara tersendiri. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 103 KUHP yang menyatakan :

“Ketentuan-ketentuan dalam Bab 1 sampai Bab 8 buku ini juga berlaku bagi pembuatan-pembuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan yang lain diancam dengan pidana, kecuali jika dengan undang-undang ditentukan lain”. Sedangkan KUHAP sebagai hukum acara dalam rangka menegakkan hukum formal merupakan hukum acara untuk menegakkan semua ketentuan pidana yang diatur termasuk ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan.

Dalam Undang-undang KUP ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 membedakan adanya sifat pidana yang bisa dilakukan yaitu sifat kealpaan dan sifat kesengajaan. Kedua Pasal tersebut selengkapnyanya berbunyi sebagai berikut :

Pasal 38 Undang-undang KUP menyatakan :

“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, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan atau denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar”*.

Pasal 39 Undang-undang KUP menyatakan :

Ayat (1)

“Setiap orang yang dengan sengaja :

- a. Tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau*
- b. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau*
- c. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau*
- d. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; atau*
- e. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau*
- f. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau*
- g. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan di denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar”*.

Ayat (2)

“Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipatkan 2 (dua) apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana dibidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan”.

Ayat (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 dalam ayat (1) huruf a, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf c dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Pembagian sifat kealpaan dan kesengajaan dalam Undang-undang pajak pada prinsipnya sama dengan pembagian sifat pidana dalam KUHP. Kalau pasal diatas ditujukan kepada Wajib Pajak, maka Pasal 41 Undnag-undang KUP ditujukan kepada pejabat pajak (fiskus), yang selengkapnya berbunyi sebagai berikut, Ayat (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 Rp 4.000.000,00 (empat juta rupiah)”.

Ayat (2)

“Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dengan denda paling banyak Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah)”.

Ayat (3)

“Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar”.

Dari ketiga pasal diatas, tampak ada keseimbangan (keadilan) dalam Undang-undang pajak, karena siapapun orangnya baik Wajib Pajak maupun fiskus, tanpa terkecuali, apabila melanggar ketentuan yang diatur dalam Undang-undang pajak, akan ditindak/dipidana sesuai dengan berat ringannya kesalahan yang dilakukan. Namun demikian perlu diingat bahwa terhadap pejabat yang akan dituntut pidana dapat dilakukan sepanjang ada pengaduan dari orang yang merasa kerahasiaannya dilanggar, yang dalam ilmu hukum disebut delik aduan (*klachtdelik*). Dengan kata lain sekalipun pejabat melanggar ketentuan Pasal 41 bisa tidak dituntut seandainya Wajib Pajak yang merasa kerahasiaannya dilanggar tidak melakukan pengaduan kepada pihak kepolisian sebagai pihak penyidik.

B. TINDAK PIDANA PAJAK

Kapan seseorang dikatakan telah melakukan tindak pidana pajak ? Jawaban atas pertanyaan tersebut tentu baru dapat diketahui bila telah dilakukan pemeriksaan terlebih dahulu oleh pemeriksa pajak dari di peroleh bukti-bukti bahwa Wajib Pajak telah benar melakukan tindak pidana sebagaimana dimaksud Pasal 38 dan Pasal 39. Pemeriksaan merupakan serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, dan mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kalau dalam kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHP) terdapat proses (istilah) penyelidikan, maka dalam tindak pidana pajak tahap penyelidikan sebagai awal untuk menentukan suatu peristiwa diduga sebagai tindak pidana dapat disamakan dengan proses pemeriksaan yang mempunyai tujuan sama yaitu mencari bukti permulaan.

Jika dari bukti permulaan ada indikasi ke arah tindak pidana, maka langkah berikutnya adalah melakukan penyidikan. Setelah Wajib Pajak diperiksa (misalnya dengan memeriksa buku-buku, catatan-catatan, bukti-bukti pembukuan, dan dokumen pendukung lainnya) diperoleh bukti adanya tindak pidana dibidang perpajakan, maka tindakan selanjutnya adalah melakukan penyidikan. Penyidikan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Proses penyidikan terhadap tindak pidana dilakukan oleh penyidik pajak yaitu Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik sebagaimana diatur dalam Pasal 44 Undang-undang KUP yang diangkat oleh Menteri Kehakiman menjadi penyidik. Sekalipun PPNS pajak

diberikan kewenangan untuk melakukan penyidikan, namun dalam pelaksanaannya tetap berkoordinasi dengan pihak kepolisian sebagai penyidik tunggal dengan tetap mengacu pada ketentuan yang diatur dalam KUHAP.

Penyidik pajak yang melakukan penyidikan mempunyai wewenang yang cukup besar sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-undang KUP yaitu sebagai berikut :

- 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 dibidang 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 demi kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut hukum yang bertanggung jawab.

Dalam melaksanakan penyidikan, penyidik pajak dapat menghentikan penyidikannya apabila salah satu dari empat hal berikut dipenuhi, yaitu:

- a. Tidak terdapat cukup bukti; atau
- b. Peristiwanya bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan; atau
- c. Peristiwanya telah daluwarsa; atau
- d. Tersangka meninggal dunia.

Dalam hal penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dihentikan kecuali karena peristiwanya telah daluwarsa, maka surat ketetapan pajak tetap dapat diterbitkan. Tindak pidana di bidang perpajakan itu sendiri daluwarsa (tidak dapat dituntut) setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun sejak saat terutangnya pajak, berakhirnya masa pajak, berakhirnya bagian tahun pajak, atau berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan. Penjelasan Pasal 40 Undang-undang KUP menegaskan bahwa jangka 10 (sepuluh) tahun tersebut dimaksudkan guna memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak, Penuntut Umum dan Hakim, serta untuk menyesuaikan dengan daluwarsa penyimpanan dokumen-dokumen perpajakan yang dijadikan dasar perhitungan jumlah pajak yang terutang selama 10 (sepuluh) tahun.

Selain penyidik pajak, Menteri Keuangan dan Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atas dasar untuk kepentingan penerimaan negara. Penghentian dimaksud hanya 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 (Pasal 44B Undang-undang KUP).

C. PENUNTUTAN TINDAK PIDANA PAJAK

Pada dasarnya proses beracara dalam tindak pidana pajak sama dengan perkara pidana pada umumnya sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHAP yang dimulai dari proses penyidikan, penuntutan, dan putusan hakim pengadilan negeri. Setelah proses penyidikan selesai dilakukan oleh penyidik pajak, penyidik menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum (kejaksaan) sebagaimana diatur Pasal 44 ayat (3) Undang-undang KUP. Setelah kejaksaan melimpahkan berkas perkara ke pengadilan, selanjutnya pengadilan melakukan pemeriksaan dan memutuskan perkara yang disebut dengan penuntutan. Penuntutan adalah tindakan penuntut umum melimpahkan perkara ke Pengadilan Negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputus oleh hakim di sidang pengadilan (Pasal 1 KUHAP).

Sebelum hakim mengeluarkan putusannya, hakim akan melakukan pemeriksaan terhadap bukti-bukti yang ada. Alat-alat bukti yang dipakai hakim mengacu pada ketentuan Pasal 184 KUHAP yang meliputi :

1. Keterangan saksi
2. Keterangan ahli
3. Surat
4. Petunjuk
5. Keterangan terdakwa

Putusan yang akan dijatuhkan hakim harus memenuhi tiga hal sebelum hakim menjatuhkan putusan, yaitu (Pasal 183 KUHAP) :

1. Sekurang-kurangnya harus ada 2 (dua) alat bukti yang sah;
2. Hakim memperoleh keyakinan bahwa tindak pidana benar-benar terjadi; dan
3. Bahwa terdakwa telah melakukan tindak pidana tersebut.

Jika hasil pemeriksaan dalam sidang pengadilan hakim berpendapat bahwa terdakwa terbukti bersalah melakukan tindak pidana, maka hakim mengambil putusan menjatuhkan pidana dengan pidana penjara atau kurungan sebagaimana ditentukan dalam pasal 38 dan pasal 39 Undang-undang KUP. Sebaliknya apabila hakim berpendapat bahwa dari hasil pemeriksaan di sidang pengadilan, dakwaan yang dilakukan penuntut umum kepada terdakwa tidak terbukti secara sah dan meyakinkan hakim, maka hakim akan menjatuhkan putusan bebas (rijspraak). Artinya, berdasarkan penilaian hakim atas bukti-bukti yang diajukan penuntut umum, hakim tidak mendapat keyakinan bahwa terdakwa bersalah (Pasal 191 ayat (1) KUHAP). Sebaliknya, apabila hakim berpendapat bahwa perbuatan yang didakwakan kepada terdakwa terbukti dalam sidang pengadilan tetapi perbuatan itu bukan merupakan tindak pidana, maka hakim akan menjatuhkan putusan lepas dari segala tuntutan hukum (pasal 192 ayat (2) KUHAP).

Terhadap putusan bebas tidak dapat diajukan kasasi ke Mahkamah Agung (Pasal 24 KUHAP). Demikian pula bahwa atas putusan bebas atas lepa dari segala tuntutan hukum, tidak dapat diajukan permintaan peminjaman kembali ke Mahkamah Agung (Pasal 263 Ayat (1) KUHAP).

Dalam Undang-undang Pajak Penghasilan tidak dijelaskan apa yang dimaksud dengan subjek PPh, namun secara umum pengertian Subjek Pajak adalah siapa yang dikenakan pajak, dan objek pajak adalah apa yang dikenakan pajak.

A. SUBJEK PAJAK

A.1 SUBJEK PAJAK PENGHASILAN (PPh)

Undang-undang PPh menegaskan ada tiga kelompok yang menjadi subjek PPh, yaitu :

- a. Orang pribadi dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- b. Badan yang terdiri dari Perseroan Terbatas, Perseroan Komanditer, Perseroan lainnya. Badan Usaha Milik Negara dan badan Usaha Milik Daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, Persekutuan, Perkumpulan, Firma, Kongsi, Koperasi, Yayasan atau organisasi yang sejenis, lembaga dana pensiun, dan Bentuk Badan Usaha lainnya.
- c. Bentuk Usaha Tetap (BUT)

BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia. Misalnya tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantor perwakilan, pabrik, bengkel, gedungf kantor.

Subjek PPh dibedakan antara Subjek Pajak Dalam Negeri dan Subjek Pajak Luar Negeri. Subjek Pajak Dalam Negeri adalah :

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Sedangkan yang dimaksud dengan Subjek Pajak Luar Negeri adalah :

- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan dan badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha di Indonesia.
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indoneia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Subjek pajak dalam negeri akan menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan, sedangkan subjek pajak luar negeri sekaligus menjadi Wajib Pajak sehubungan dengan penghasilan yang diterima dari sumber penghasilan di Indonesia atau diperoleh melalui BUT di Indonesia.

Pada prinsipnya subjek pajak dalam negeri adalah orang pribadi yang bertempat tinggal atau berada di Indonesia, keberadaan orang pribadi di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari tidaklah harus berturut-turut tetapi ditentukan oleh jumlah hari orang tersebut berada di Indonesia dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak kedatangannya di Indonesia. Dalam hal ini orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia kurang dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, maka orang tersebut adalah subjek pajak luar negeri.

Perbedaan penting antara subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri diketahui dalam hal penentuan kewajiban pajaknya, yaitu :

1. Subjek pajak dalam negeri dikenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia, sedangkan subjek pajak luar negeri dikenakan pajak berdasarkan penghasilan yang bersumber dari Indonesia.
2. Subjek pajak dalam negeri dikenakan pajak berdasarkan penghasilan neto dengan tarif umum, sedangkan subjek pajak luar negeri dikenakan pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan (proporsional).
3. Subjek pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT Tahunan) sebagai sarana menghitung pajak yang terutang. Sedangkan subjek pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan SPT Tahunan karena kewajiban pajaknya sudah dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.

Sebagaimana diketahui bahwa pajak penghasilan merupakan jenis pajak subjektif yang kewajiban pajaknya melekat pada subjek pajak yang bersangkutan, artinya kewajiban pajaknya tidak dilimpahkan kepada subjek lainnya. Oleh karenanya, penentuan saat mulai dan berakhirnya kewajiban pajak subjektif menjadi penting sebagaimana diatur dalam Pasal 2A Undang-undang PPh, yaitu sebagai berikut :

- a. Untuk orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari, dimulai saat dilahirkan, berakhir saat meninggal dunia atau meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.
- b. Untuk badan yang didirikan atau berkedudukan di Indonesia, dimulai saat badan tersebut didirikan atau berkedudukan di Indonesia dan berakhir saat dibubarkan atau tidak lagi berkedudukan di Indonesia.
- c. Untuk orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga)hari atau badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha melalui BUT di Indonesia, dimulai saat orang pribadi atau badan tersebut menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap.
- d. Untuk orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga)hari atau badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau memperoleh penghasilan-penghasilan melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia, dimulai saat orang pribadi atau badan tersebut menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia dan berakhir saat tidak lagi atau memperoleh penghasilan tersebut.

A.2 SUBJEK PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA (PPN)

Subjek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP). PKP adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang PPN, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan Menteri Keuangan, kecuali pengusaha kecil tersebut memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP.

Karena Undang-undang PPN tidak menyebutkan secara jelas siapa-siapa yang termasuk subjek PPN, maka untuk memudahkan memahami, dapat dilihat ketentuan-ketentuan sebelumnya berdasarkan Pasal 18 Undang-undang PPN mengenai ketentuan peralihan, yaitu berdasarkan PP Nomor 22 Tahun 1985, PP Nomor 28 Tahun 1988 serta PP Nomor 75 Tahun 1991 yang dapat disebutkan beberapa contoh yang termasuk pengusaha kena pajak sebagai subjek PPN yaitu :

- a. Pabrikan
- b. Importir
- c. Indetor
- d. Agen utama atau penyalur utama
- e. Pengusaha pemegang hak atau menggunakan paten atau merek dagang Barang Kena Pajak
- f. Pedagang besar
- g. Eksportir
- h. Pedagang eceran besar
- i. Pemborong atau kontraktor
- j. Pengusaha jasa bidang telekomunikasi
- k. Pengusaha jasa angkutan udara dalam negeri
- l. Pengusaha lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Menurut keputusan Menteri Keuangan Nomor: 648/KMK.04/1994 Tanggal 29 Desember 1994, batasan yang termasuk pengusaha kecil adalah:

- a. Yang selama satu tahun waktu melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dengan jumlah peredaran bruto tidak lebih dari Rp 240.000.000 atau Jasa Kena Pajak dengan jumlah peredaran bruto tidak lebih dari Rp 120.000.000
- b. Apabila pengusaha melakukan penyerahan baik Barang Kena Pajak maupun Jasa Kena Pajak batas peredaran brutonya adalah :
 - Rp 240.000.000 jika peredaran Barang Kena Pajak lebih dari 50 % dari jumlah seluruh peredaran bruto; atau
 - (Rp 120.000.000 jika peredaran Jasa Kena Pajak lebih dari 50 % dari jumlah sebuah peredaran bruto.

A.3 SUBJEK PAJAK BUMI DAN BANGUNAN (PBB)

Subjek Pajak Bumi dan bangunan (PBB) adalah orang atau badan yang mempunyai kewajiban untuk melunasi PBB sesuai dengan ketentuan Undang-undang PBB. Subjek PBB baru akan melunasi utang PBB apabila subjek PBB tersebut secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi dan bangunan dalam PBB adalah mengacu pada ketentuan Undang-undang Agraria yaitu Hak Milik, Hak Guna Bangunan, Hak Guna Usaha, Hak Pakai, dan Hak pengelolaan.

Apabila suatu objek pajak belum jelas diketahui siapa Wajib Pajaknya, misalnya yang mempunyai hak atau pemiliknya tidak diketahui, akan tetapi atas bumi dan bangunan tersebut ada yang menguasai atau ada orang lain yang memperoleh manfaat atas bumi dan bangunan tersebut, maka Direktur Jenderal Pajak mempunyai wewenang untuk menetapkan siapa subjek pajak yang harus bertanggung jawab untuk melunasi utang pajak, dengan melakukan penelitian ke lapangan yang selanjutnya akan menetapkan Wajib Pajaknya untuk melunasi pajak atas objek yang tidak jelas pemiliknya (Pasal 4 ayat 3 Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994).

Berikut ini beberapa contoh subjek Wajib Pajak yang harus melunasi pajak karena status kepemilikan objek yang tidak jelas.

1. Subjek pajak bernama A memanfaatkan atau menggunakan bumi dan atau bangunan milik orang lain bernama B bukan karena suatu hak berdasarkan undang-undang atau bukan karena perjanjian, maka A yang memanfaatkan atau menggunakan bumi dan atau bangunan tersebut yang akan ditetapkan sebagai Wajib Pajak.
2. Suatu objek pajak ternyata masih dalam suatu sengketa kepemilikan di pengadilan, maka orang atau badan yang memanfaatkan atau menggunakan objek pajak tersebut yang akan ditetapkan sebagai Wajib Pajak.
3. Subjek pajak dalam waktu lama berada di luar wilayah letak objek pajak, sedangkan untuk merawat objek pajak tersebut telah dikuasakan kepada orang lain, maka orang atau badan yang diberi kuasa akan ditunjuk sebagai Wajib Pajak.

Apabila subjek pajak yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak merasa bahwa penetapan tersebut tidak benar, subjek pajak dapat mengajukan keberatan dengan memberikan keterangan secara tertulis bahwa ia bukan Wajib Pajak terhadap objek pajak dimaksud.

Perlu diketahui bahwa pembayaran PBB yang dilakukan oleh Wajib Pajak tidak ada kaitannya dengan status atas hak kepemilikan atas objek pajak. Oleh karena itu, agar tidak menimbulkan salah pengertian secara hukum, maka penunjukkan seseorang atau badan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk melunasi PBB bukanlah merupakan bukti kepemilikan hak.

B. OBJEK PAJAK

B.1 OBJEK PAJAK PENGHASILAN (PPh)

Objek PPh adalah penghasilan, yang dimaksud dengan penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang digunakan baik untuk investasi maupun konsumsi. Karena luasnya pengertian dan jenis-jenis penghasilan yang dapat diperoleh oleh subjek pajak, maka Undang-undang PPh mengatur lebih rinci pembagian objek pajak yang diatur dalam pasal-pasal yang penyebutannya lebih populer dengan menyebutkan menurut pasal yang mengaturnya, yaitu sebagai berikut :

a. PPh pasal 21

Pasal 21 Undang-undang PPh mengatur tentang pembayaran pajak dalam tahun berjalan melalui pemotongan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan. Pihak yang wajib melakukan pemotongan, penyetoran, dan pelaporan adalah pemberi kerja, bendahara pemerintah, dana pensiun, badan, perusahaan, dan penyelenggara kegiatan.

Objek PPh Pasal 21 adalah :

2. Penghasilan yang diterima atau diperoleh secara teratur berupa gaji, uang pensiun bulanan, upah, honorarium (termasuk honorarium anggota dewan komisaris atau anggota dewan pengawas), premi bulanan, uang lembur, uang sokongan, uang tunggu, uang ganti rugi, tunjangan istri, tunjangan anak, tunjangan kehamilan, tunjangan jabatan, tunjangan khusus, tunjangan transportasi, tunjangan pajak, tunjangan iuran pensiun, tunjangan pendidikan anak, beasiswa, hadiah, premi asuransi yang dibayar pemberi kerja, dan penghasilan teratur lainnya dengan nama apapun;
3. Penghasilan yang diterima atau diperoleh secara tidak teratur berupa jasa produksi, tantiem, gratifikasi, tunjangan cuti, tunjangan hari raya, tunjangan tahun baru, bonus, premi tahunan, dan penghasilan sejenis lainnya yang sifatnya tidak tetap;

4. Upah harian, upah mingguan, upah satuan, dan upah borongan;
5. Uang tebusan pensiun, Uang Tabungan hari Tua atau Tunjangan Hari tua (THT), Uang pesangon, dan pembayaran lainnya yang sejenis;
6. Honorarium, uang saku, hadiah atau penghargaan dengan nama dan dalam bentuk apa pun, komisi, bea siswa, dan pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan, jasa dan kegiatan yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri;
7. Gaji dan tunjangan-tunjangan lain yang terkait dengan gaji yang diterima oleh Pejabat Negara, Pegawai Negeri Sipil, serta uang pensiun dan tunjangan-tunjangan lain yang sifatnya terkait dengan uang pensiun yang diterima oleh pensiunan termasuk janda atau duda dan atau anak-anaknya;

Sedangkan yang bukan termasuk objek PPh Pasal 21 adalah:

1. Pembayaran asuransi dan perusahaan, asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa;
2. Penerimaan dalam bentuk natural dan kenikmatan kecuali yang diatur dalam Pasal 5 ayat (2);
3. Iuran pensiun yang dibayarkan kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri keuangan serta Iuran Tabungan Hari Tua atau Tunjangan Hari Tua (THT) kepada badan penyelenggara jamsostek yang dibayar oleh pemberi kerja;
4. Penerimaan dalam bentuk natural dan kenikmatan lainnya dengan nama apa pun yang diberikan oleh pemerintah;
5. Kenikmatan berupa pajak yang ditanggung oleh pemberikerja;
6. Pemberian THT-Taspen dari PT. Taspen kepada para pensiunan yang berhak menerimanya;

b. PPh Pasal 22

Pasal 22 Undang-undang PPh mengatur mengenai pemungutan pajak sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang dan adanya kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha lainnya.

Objek PPh Pasal 22 adalah :

1. Impor barang dan atau penyerahan barang yang berdasarkan ketentuan perundang-undangan tidak terutang Pajak Penghasilan.
2. Impor barang yang dibebaskan dari bea masuk, antara lain :
 - a. Barang perwakilan negara asing beserta para pejabatnya yang bertugas di Indonesia berdasarkan asas timbal balik;
 - b. Barang untuk keperluan badan Internasional beserta penjabatnya yang bertugas di Indonesia yang dinyatakan sebagai bukan Subjek Pajak Penghasilan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan;
 - c. Buku ilmu pengetahuan;
 - d. Barang kiriman hadiah untuk keperluan ibadah umum, amal, sosial, atau kebudayaan;
 - e. Barang untuk keperluan museum, kebun binatang, dan tempat lain semacam itu yang terbuka untuk umum;
 - f. Barang untuk keperluan penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan;
 - g. Barang untuk keperluan khusus kaum tuna netra dan penyandang cacat lainnya.

c. PPh Pasal 23

Pasal 23 Undang-undang PPh mengatur mengenai pemotongan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan BUT yang berasal dari

modal, penyerahan jasa atau penyelenggaraan kegiatan yang dibayarkan atau terutang oleh badan pemerintah atau subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, BUT atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya.

Objek PPh Pasal 23 adalah :

1. Dividen;
2. Bunga, termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;
3. Royalti;
4. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
5. Imbalan sehubungan dengan jasa tehnik, jasa manajemen, jasa konstruksi, dan jasa lain yang telah dipotong PPh Pasal 21, antara lain :
 - a. Jasa perancangan dan jasa perancang pertanian;
 - b. Jasa akuntansi dan pembukuan;
 - c. Jasa pembasmian hama dan jasa pembersihan;
 - d. Jasa penebangan hutan;
 - e. Jasa pengeboran (*jasa drilling*) dibidang penambangan migas kecuali yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap;
 - f. Jasa penunjang dibidang penambangan migas;
 - g. Jasa penambangan dan jasa penunjang dibidang penambangan selain migas;
 - h. Jasa perantara;
 - i. Jasa penilai;
 - j. Jasa aktuaris;
 - k. Jasa pengisian sulih suara (*dubbling*) dan atau mixing film.

Sedangkan yang bukan termasuk Objek PPh Pasal 23 adalah:

1. Penghasilan yang dibayar atau terutang kepada bank;
2. Sewa yang dibayar atau terutang sehubungan dengan sewa guna usaha dengan hak opsi;
3. Diiden atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, yayasan atau organisasi sejenis. Badan Usaha Milik Daerah, dari penyertaan modal pada badan yang didirikan dan berkedudukan di Indonesia;
4. Bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksadana;
5. Bagian laba yang diterima atau diperoleh perusahaan modal entura dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia dengan syarat badan pasangan usaha tersebut :
 - a. Merupakan perusahaan kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan; dan
 - b. Sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia.
- 6 Sisa hasil usaha koperasi yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya;
- 7 Bunga simpanan yang tidak melebihi jumlah sebesar Rp 240.000 setiap bulan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya.

d. PPh Pasal 26

Pasal 26 Undang-undang PPh mengatur tentang pemotongan atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT). Pada dasarnya objek PPh Pasal 26 sama dengan objek PPh Pasal 23 hanya saja dalam PPh Pasal 26 yang menerima penghasilan tersebut adalah Wajib Pajak luar negeri, sedangkan PPh Pasal 23 yang menerima penghasilan adalah Wajib Pajak dalam negeri. Selain itu, sifat pemotongan PPh Pasal 26 adalah bersifat

final (tidak dapat dikreditkan) sedangkan pemotongan dalam PPh pasal 23 tidak final (dapat dikreditkan).

B.2 OBJEK PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA (PPN)

Objek dalam PPN adalah penyerahan atau kegiatan yang dilakukan pengusaha kena pajak. Ada enam kegiatan yang ditugaskan Undang-undang PPN sebagai objek PPN, yaitu :

- a. Penyerahan barang kena pajak didalam daerah pabean yang dilakukan pengusaha;
- b. Impor barang kena pajak;
- c. Penyerahan jasa kena pajak yang dilakukan di dalam daerah pabean oleh pengusaha;
- d. Pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean didalam daerah pabean;
- e. Pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean didalam daerah pabean;
- f. Ekspor barang kena pajak oleh pengusaha kena pajak.

Agar penyerahan barang dan jasa yang dikenakan pajak bisa terkena PPN, atas penyerahan barang dan jasa tersebut harus memenuhi empat syarat, yaitu :

1. Yang diserahkan adalah barang kena pajak atau jasa kena pajak (karena ada jenis barang dan jasa yang tidak dikenakan pajak);
2. Dilakukan di dalam daerah pabean;
3. Tindakan penyerahannya merupakan penyerahan kena pajak(karena ada bentuk penyerahan yang tidak dikenakan pajak);
4. Penyerahan dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya sehari-hari.

Barang kena pajak (BKP) adalah barang berwujud (bergerak dan tidak bergerak) dan tidak berwujud yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang PPN. Barang tidak berwujud yang dimaksud adalah hak atas merek, hak paten, dan hak cipta. Sedangkan yang dimaksud jasa kena pajak (JKP) adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.

Penyerahan yang merupakan penyerahan kena pajak sebagaimana dimaksud pada syarat nomor 3 diatas adalah :

1. Penyerahan hak atas barang kena pajak karena suatu perjanjian yang meliputi: jual beli, tukar menukar, jual beli dengan angsuran, atau perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak atas barang;
2. Pengalihan barang kena pajak karena perjanjian sewa beli dan perjanjian *leasing*;
3. Penyerahan barang kena pajak kepada perantara atau melalui juru lelang;
4. Pemakaian sendiri dan pembelian Cuma-cuma;
5. Persediaan barang kena pajak dan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan;
6. Penyerahan barang kena pajak dari pusat cabang atau sebaliknya dan penyerahan barang kena pajak antar-cabang;
7. Penyerahan kena pajak secara konsinyasi.

Sedangkan yang tidak termasuk pengertian penyerahan barang kena pajak adalah :

1. Penyerahan barang kena pajak kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam kitab undang-undang hukum dagang (KUHD);
2. Penyerahan barang kena pajak untuk jaminan piutang;

3. Penyerahan pajak kena pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar-cabang, dalam hal pengusaha kena pajak memperoleh izin pemusatan tempat pajak terutang;
4. Penyerahan persediaan barang kena pajak dalam rangka perubahan bentuk usaha atau penggabungan usaha atau pengalihan seluruh aktiva perusahaan yang diikuti dengan perubahan pihak yang berhak atas barang kena pajak.

B.3 OBJEK PAJAK BUMI DAN BANGUNAN (PBB)

Objek pajak bumi dan bangunan (PBB) adalah benda tidak bergerak yaitu berupa bumi dan bangunan. Bumi adalah permukaan bumi dan tubuh bumi yang ada dibawahnya. Permukaan bumi meliputi tanah dan perairan pedalaman serta laut wilayah Indonesia. Sedangkan bangunan adalah suatu konstruksi teknik yang ditanam atau dilihatkan secara tetap pada tanah dan atau perairan.

Termasuk dalam pengertian bangunan adalah :

1. Jalan lingkungan yang terletak dalam suatu kompleks bangunan seperti hotel, pabrik dan emplasmenya, dan lain-lain yang merupakan satu kesatuan dengan kompleks bangunan tersebut;
2. Jalan TOL;
3. Kolam renang;
4. Pagar mewah;
5. Tempat olah raga;
6. Galangan kapal, dermaga;
7. Taman mewah;
8. Tempat penampungan/ kilang minyak, air dan gas, pipa minyak;
9. Fasilitas lain yang memberikan manfaat.

Undang-undang menegaskan bahwa terhadap objek PBB seperti dibawah ini tidak dikenakan PBB, yaitu :

1. Tanah atau bangunan yang digunakan semata-mata untuk melayani kepentingan umum dibidang ibadah, sosial, keehatan, pendidikan, dan kebudayaan nasional yang tidak dimaksudkan untuk tidak memperoleh keuntungan. Hal ini dapat diketahui antara lain dari anggaran dasar dan anggaran rumah tangga dari yayasan/ badan yang bergerak dalam bidang-bidang tersebut;
2. Tanah atau bangunan yang digunakan untuk kuburan umum, peninggalan purbakala, atau yang sejenis dengan itu seperti museum;
3. Tanah atau bangunan yang digunakan oleh diplomatik atau konsulat berdasarkan azas perlakuan timbal balik. Artinya bila tanah/ gedung perwakilan RI dinegara tertentu dikenakan PBB, hal yang sama kita perlakukan terhadap tanah/ gedung negara tersebut yang ada disini;
4. tanah yang merupakan hutan lindung, hutan suaka alam, taman Nasional, tanah Pengembalaan yang dikuasai oleh desa, dan tanah negara yang belum dibebani sesuatu hak;
5. Tanah dan bangunan yang digunakan oleh perwakilan organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan.

Sekalipun objek yang digunakan oleh perwakilan diplomatik, konsulat dan yang digunakan oleh badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan tidak terkena pajak, hak ini bukan berarti pembebasan atas subjeknya melainkan karena pembebasan objeknya semata. Hanya saja karena objek PBB yang digunakan oleh wakil-wakil tersebut yang dibebaskan dari pengenaan pajaknya, seolah-olah subjeknya juga ikut dibebaskan.

B.4 OBJEK BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)

Objek dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan yang dapat berupa tanah (termasuk tanaman di atasnya), tanah dan bangunan, atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan bangunan tersebut meliputi hal-hal seperti :

1. Pemindahan hak
2. Pemberian hak baru

Pemindahan hak terjadi karena adanya :

1. Jual beli
2. Tukar menukar
3. Hibah
4. Hibah wasiat
5. Waris
6. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya
7. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan
8. Penunjukkan pembeli dalam lelang
9. Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap
10. Penggabungan usaha
11. Peleburan usaha
12. Pemekaran usaha
13. Hadiah.

Sedangkan pemberian hak baru terjadi karena :

1. Kelanjutan pelepasan hak; atau
2. Diluar pelepasan hak.

B.5 OBJEK BEA MATERAI

Objek bea materai adalah dokumen. Dokumen adalah kertas yang berisikan tulisan yang mengandung arti dan maksud tentang perbuatan, keadaan atau kenyataan bagi seseorang dan pihak-pihak yang berkepentingan. Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa pengenaan Bea Materai bukanlah pada perbuatan hukumnya melainkan pada ada atau tidaknya dokumen yang dibuat untuk membuktikan adanya perbuatan itu.

Jika suatu peristiwa dibuatkan suatu dokumen, maka atas dokumen tersebut akan terkena Bea Materai. Sebaliknya apabila suatu peristiwa tidak dibuatkan dokumen, otomatis tidak ada Bea Materainya. Beberapa dokumen yang wajib dikenakan Bea Materai, adalah :

1. Dokumen yang telah disebutkan dalam Undang-undang seperti :
 - a. Surat perjanjian dan surat-surat lainnya yang dibuat dengan tujuan untuk digunakan sebagai alat pembuktian mengenai perbuatan, kenyataan, atau pernyataan yang bersifat perdata. Surat-surat lainnya yang dimaksud antara lain : Surat Kuasa, Surat Hibah, Surat Pernyataan, Surat Pengakuan Utang;
 - b. Akta-akta notaris termasuk salinannya;
 - c. Akta-akta yang dibuat Pejabat Pembuat Akta Tanah termasuk rangkap-rangkapnya;
 - d. Surat yang membuat jumlah uang lebih dari Rp 1.000.000 (satu juta rupiah), yaitu :
 - Yang menyebutkan penerimaan uang;
 - Yang menyatakan pembukuan uang atau penyimpanan uang dalam rekening di Bank;
 - Yang berisi pemberi tauhan saldo rekening di Bank;

- Yang berisi pengakuan bahwa utang uang seluruhnya atau sebagiannya telah dilunasi atau diperhitungkan.
2. Dokumen yang akan digunakan sebagai alat pembuktian dimuka pengadilan, seperti :
 - a. Surat-surat biasa dan surat-surat kerumahtanggaan;
 - b. Surat-surat yang semula tidak dikenakan Bea Materai berdasarkan tujuannya, Jika digunakan untuk tujuan lain atau digunakan oleh orang lain dari maksud semula. Misalnya Surat Keterangan Dokter, Laporan Taksiran, Berita Acara Pemeriksaan, Keterangan Hak Warisan, dan lain-lain.

Kita lihat bahwa surat-surat biasa dan surat-surat kerumahtanggaan yang dibuat pada umumnya tidak dimaksudkan untuk tujuan sebagai alat bukti, Misalnya bila seseorang mengirim surat biasa kepada orang lain untuk menjualkan semua barang atau surat kerumahtanggaan seperti daftar harga barang. Surat-surat semacam ini pada mulanya tidak terutang Bea Materai, Tetapi apabila dikemudian hari dipakai sebagai alat pembuktian dimuka pengadilan, Surat-surat tersebut harus terlebih dahulu dilunasi Bea Materainya baru kemudian dapat dijadikan alat bukti dipengadilan. Pemateraian kemudian dilakukan oleh Penjabat Pos dan Giro(diKantor Pos).

Demikian halnya dengan surat-surat yang karena tujuannya tidak dikenakan Bea Materai, tetapi apabila tujuannya kemudian diubah maka surat yang demikian dikenakan Bea Materai. Misalnya Surat Keterangan Dokter, tidak dikenakan Bea Materai, tetapi apabila dikemudian hari tanda penerimaan uang tersebut digunakan sebagai alat pembuktian dimuka pengadilan, maka harus dilakukan pemateraian kemudian oleh pejabat pos dan giro.

Sedangkan dokumen yang tidak dikenakan Bea Materai, adalah :

- a. Dokumen yang berupa :
 1. Surat Penyimpanan Barang;
 2. Konosemen;
 3. Surat angkutan penumpang dan barang;
 4. keterangan pemindahan yang dituliskan diatas dokumen dimaksud dalam angka 1), 2) dan angka 3);
 5. Bukti untuk pengiriman dan penerimaan barang;
 6. Surat pengiriman barang untuk dijual atas tanggungan pengirim;
 7. Surat-surt lainnya yang dapat disamakan dengan surat-surat sebagaimana dimaksud dalam angka 1) sampai dengan angka 6) seperti surat/titipan barang, ceel gudang, manifest penumpang.
- b. Segala bentuk ijazah, yaitu STTB, Tanda Lulus, Surat keterangan telah mengikuti suatu pendidikan, Latihan, Kursus dan penataran.
- c. Tanda terima gaji, uang tunggu, pensiun, uang tunjangan, dan pembayaran lainnya yang ada kaitannya dengan hubungan kerja serta surat-surat yang diserahkan untuk mendapatkan pembayaran itu.
- d. Tanda bukti penerimaan uang negara dari Kas Negara, Kas Pemerintah Daerah, dan Bank.
- e. Kuitansi untuk semua jenis pajak dan untuk penerimaan lainnya yang dapat disamakan dengan itu dari Kas Negara, Kas Pemerintah Daerah dan Bank.
- f. Tanda penerimaan uang yang dibuat untuk keperluan intern organisasi.
- g. Dokumen yang menyebutkan tabungan, pembayaran uang tabungan kepada penabung oleh bank, koperasi dan badan-badan lainnya yang bergerak dibidang tersebut.
- h. Surat gadai yang diberikan oleh Perusahaan Jawatan Pegadaian.
- i. Tanda pembagian keuntungan atau bunga dari efek, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Dalam rangka memberikan pelayanan yang lebih baik dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak, reformasi peraturan perundang-undangan perpajakan yang telah beberapa kali mengalami perubahan, juga bertujuan untuk memberikan rasa keadilan bagi Wajib Pajak untuk memenuhi hak dan kewajibannya.

A. HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK

A.1 HAK WAJIB PAJAK

Hak-hak Wajib Pajak yang dianut dalam undang-undang perpajakan adalah :

1. Hak untuk mendapatkan pembinaan dan pengarahan dari fiskus
Hak ini merupakan konsekuensi logis dari sistem *self assessment* yang mewajibkan Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajaknya sendiri. Untuk dapat melaksanakan sistem tersebut tentu hak dimaksud merupakan prioritas dari seluruh hak Wajib Pajak yang ada.
2. Hak untuk membetulkan Surat Pemberitahuan (SPT)
Apabila Wajib Pajak dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan terdapat kekeliruan mialnya karena adanya data yang belum dilaporkan atau terdapat kesalahan dalam menghitung, Wajib Pajak masih diberikan kesempatan untuk membetulkannya dengan syarat fiskus belum melakukan tindakan pemeriksaan. Pembetulan tersebut diberikan dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sesudah berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak (Pasal 8 (1) Undang-undang KUP).
3. Hak untuk memperpanjang waktu penyampaian SPT
Dalam Pasal 3 ayat (3) Undang-undang KUP disebutkan bahwa batas waktu penyampaian SPT masa paling lambat dua puluh hari setelah akhir masa pajak dan untuk SPT Tahunan paling lambat tiga bulan setelah akhir tahun pajak. Batas waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama enam bulan dengan mengajukan permohonan secara tertulis (Pasal 3 ayat (4) Undang-undang KUP).
4. Hak memperoleh kembali kelebihan pembayaran pajak
Apabila wajib pajak dalam melakukan pembayaran pajaknya mengalami kelebihan, maka atas kelebihan tersebut dapat diminta kembali (restitusi) sesuai dengan Paal 11 Undang-undang KUP dengan suatu permohonan tertulis. Setelah fiskus (dalam hal ini Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar) melakukan pemeriksaan, maka pengembaliannya dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak diterimanya permohonan pengembalian kelbihan pembayaran pajak sehubungan diterbitkannya surat ketetapan pajak lebih bayar (SKPLB).
5. Hak mengajukan keberatan dan banding
Apabila Wajib Pajak merasa tidak puas atas ketetapan pajak yang telah diterbitkan, Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum berupa keberatan dan banding. Upaya keberatan diajukan kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) seperti diatur dalam Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-undang KUP.
6. Hak mengadukan pejabat yang membocorkan rahasia Wajib Pajak
Penjelasan Pasal 34 Undang-undang KUP menegaskan bahwa setiap pejabat baik petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan untuk tidak

mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan antara lain :

- a. Surat pemberitahuan, laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak;
- b. Data yang diperoleh dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan;
- c. Dokumen dan atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia;
- d. Dokumen dan atau rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkenaan.

Apabila pejabat tersebut membocorkan rahasia Wajib Pajak kepada pihak lain, maka Wajib Pajak dapat mengadukan pejabat tersebut karena telah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana dimaksud Pasal 41 Undang-undang KUP.

7. Hak mengajukan permohonan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak.
Dalam hal-hal tertentu adakalanya Wajib Pajak tidak dapat melunasi utang pajaknya sekaligus (misalnya Wajib Pajak mengalami kesulitan likuiditas atau mengalami keadaan diluar kekuasaannya), maka Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajaknya (Pasal 9 ayat (4) Undang-undang KUP). Hak ini diberikan untuk membantu Wajib Pajak yang mengalami kondisi di atas sehingga Wajib Pajak dapat tetap melaksanakan kewajibannya sesuai ketentuan yang berlaku.
8. Hak mengurangi penghasilan kena pajak dengan biaya yang telah dikeluarkan.
Dalam menghitung besarnya penghasilan kena pajak, Wajib Pajak (khususnya Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap) dapat mengurangi penghasilannya dengan segala pengeluaran-pengeluaran yang telah ditentukan dalam Undang-undang. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 6 Undang-undang PPh.
9. Hak pengurangan berupa Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP)
Khususnya untuk Wajib Pajak Orang Pribadi Pasal 7 Undang-undang PPh memberikan pengurangan berupa Penghasilan Tidak Kena Pajak dalam jumlah tertentu yang telah ditentukan.
10. Hak menggunakan norma penghitungan penghasilan tetap
Hak ini diberikan kepada Wajib Pajak yang mempunyai peredaran bruto usaha dalam satu tahun kurang dari Rp 600.000.000 dengan syarat memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu tiga bulan pertama dari tahun pajak yang bersangkutan sebagaimana diatur dalam pasal 14 Undang-undang PPh. Norma penghitungan adalah suatu pedoman untuk menentukan besarnya penghasilan neto yang diterbitkan oleh Firektur Jenderal Pajak.
11. Hak memperoleh failitas perpajakan
Pasal 31a Undang-undang PPh memberikan fasilitas perpajakan kepada Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal pada bidang usaha tertentu dan atau daerah tertentu dalam bentuk :
 - a. Pengurangan penghasilan neto paling tinggi 30% dari jumlah penanaman yang dilakukan;
 - b. Penyusutan dan amortisasi yang dipercepat;
 - c. Kompensasi kerugian yang lebih lama tetapi tidak lebih dari 10 (sepuluh) tahun; dan
 - d. Pengenaan PPh atas dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 sebesar 10% kecuali apabila tarif menurut perjanjian perpajakan yang berlaku menetapkan lebih rendah. Sedangkan Pasal 31b menegaskan bahwa terhadap Wajib Pajak yang melakukan restrukturisasi utang usaha melalui lembaga khusus yang dibentuk Pemerintah dapat memperoleh fasilitas pajak yang bersifat terbatas baik dalam jangka waktu maupun jenisnya berupa keringanan PPh yang terutang atas :
 - a. Pembebasan Utang;
 - b. Pengalihan harta kepada kreditor untuk penyelesaian utang;

- c. Perubahan utang menjadi penyertaan modal.
12. Hak untuk melakukan pengkreditan pajak Masukan terhadap Pajak keluaran. Dalam Undang-undang PPN ditegaskan bahwa apabila Wajib Pajak, lebih dikenal dengan sebutan Pengusaha Kena Pajak (PKP), mempunyai Pajak Masukan (pajak yang dibayar kepada pihak lain) maka atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan terhadap Pajak Keluarannya (pajak yang dipungut dari pihak lain).

A.2 KEWAJIBAN WAJIB PAJAK

Kewajiban Wajib Pajak yang diatur dalam Undang-undang Perpajakan adalah :

1. Kewajiban untuk mendaftarkan diri
Pasal 2 Undang-undang KUP menegaskan bahwa setiap Wajib Pajak wajib mendaftarkan diri pada Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Khusus terhadap pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang PPN, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).
2. Kewajiban mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT)
Pasal 3 ayat (1) Undang-undang KUP menegaskan bahwa setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka arab, satuan mata uang rupiah dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor pajak tempat Wajib Pajak Terdaftar.
3. Kewajiban membayar atau menyetor pajak
Kewajiban membayar atau menyetor pajak dilakukan di Kas Negara melalui kantor pos atau Bank BUMN/BUMD atau tempat pembayaran lain yang ditetapkan Menteri Keuangan (Pasal 10 ayat 1 Undang-undang KUP).
4. Kewajiban membuat pembukuan dan atau pencatatan
Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak Badan di Indonesia diwajibkan membuat pembukuan (Pasal 28 ayat (1)). Sedangkan pencatatan dilakukan oleh Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dan Wajib Pajak Orang Pribadi yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas. Pembukuan atau pencatatan harus diselenggarakan di Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka Arab, satuan mata uang rupiah, dan disusun dalam bahasa Indonesia dan atau dalam bahasa asing yang diizinkan oleh Menteri Keuangan.
5. Kewajiban mentaati Pemeriksaan Pajak
Terhadap Wajib Pajak yang diperiksa, harus mentaati ketentuan dalam rangka memeriksa pajak, misalnya, Wajib Pajak wajib memperlihatkan dan atau meminjamkan buku atau catatan dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh; memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; serta memberikan keterangan yang diperlukan oleh pemeriksa pajak (Pasal 29 ayat (3) Undang-undang KUP).
6. Kewajiban melakukan pemotongan atau pemungutan pajak
Kewajiban melakukan pemotongan atau pemungutan pajak ini dilakukan oleh Wajib Pajak terhadap pihak lain dalam rangka melaksanakan perintah undang-undang pajak itu sendiri, seperti Pasal 21, Pasal 22, Pasal 23, Pasal 26 Undang-undang PPh, dan ketentuan dalam Undang-undang PPN.
7. Kewajiban membuat Faktur Pajak

Setiap Pengusaha Kena Pajak wajib membuat Faktur Pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak (Pasal 13 Undang-undang PPN). Faktur Pajak yang dibuat merupakan bukti adanya pungutan pajak yang dilakukan oleh PKP.

8. Kewajiban melunasi Bea Materai
Dalam Undang-undang Bea Materai disebutkan bahwa Bea Materai merupakan pajak yang dikenakan terhadap dokumen, maka terhadap dokumen-dokumen tertentu wajib dilunasi Bea Materainya.

B. HAK DAN KEWAJIBAN FISKUS

Sekarang kita lihat apa saja hak dan kewajiban fiskus (operator/petugas Direktorat Jendral Pajak) yang diatur dalam undang – undang perpajakan.

B.1 HAK FISKUS

Hak –hak fiskus yang diatur dalam undang–undang perpajakan adalah :

1. Menerbitkan nomor pokok wajib pajak dan atau mengukuhkan pengusaha kena pajak secara jabatan.
Hak menerbitkan nomor pokok wajib pajak (NPWP) dan atau meneguhkan pengusaha kena pajak (PKP) ini dilakukan secara jabatan oleh karena wajib pajak atau pengusaha kena pajak tidak melaksanakan kewajibannya untuk mendaftarkan diri dan akan melaporkan usahannya ke kantor pajak (pasal 2 ayat (4) undang- undang kup).hal ini dapat dilakukan apabila berdasarkan data yang diperoleh atau dimiliki kantor pajak ternyata wajib pajak atau pengusaha kena pajak telah memenuhi syarat untuk memperoleh NPWP dan atau dikukuhkan sebagai PKP.
2. Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak.
Beberapa surat ketetapan pajak yang dapat diterbitkan oleh kantor pajak telah dijelaskan pada Bab 7 (tujuh). Dari semua surat ketetapan dimaksud, yang merupakan hak fiskus untuk menerbitkannya adalah Surat Tagihan Pajak; Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan. Dalam pengertian menerbitkan Surat Ketetapan Pajak tersebut di atas sekaligus juga dalam arti membetulkannya yang dilakukan secara jabatan (Pasal 16 ayat (1) Undang-undang KUP). Surat Ketetapan Pajak yang dapat dibetulkan karena jabatan adalah Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang benar, atau surat Keputusan Pengambilan Pendahuluan Kelebihan Pajak, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Menerbitkan Surat Paksa dan Melaksanakan Penyitaan.
Dalam hal Wajib Pajak tidak melunasi hutang pajak sebagaimana ditentukan dalam Surat Ketetapan Pajak setelah jatuh tempo pembayaran, maka fiskus mempunyai hak untuk menerbitkan Surat Paksa agar Wajib Pajak dalam waktu yang ditentukan (2 x 24 jam) harus melunasi hutang pajaknya. Apabila dalam waktu tersebut Wajib Pajak tetap tidak melunasinya, maka fiskus dapat bertindak lanjutnya dengan melaksanakan penyitaan terhadap harta kekayaan Wajib Pajak, ketentuan ini diatur dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000. Seperti diketahui bahwa tugas fiskus adalah mengumpulkan hutang pajak untuk kepentingan negara, maka penagihan pajak dimaksud terkait juga dengan pengertian tagihan pajak yang mempunyai hak mendahului dari segala hak mendahului lainnya.
4. Melakukan Pemeriksaan dan Penyegehan.

Hak (kewenangan) fiskus untuk melakukan pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diatur dalam Pasal 29 Undang-undang KUP. Sedangkan terhadap penyegelan dilakukan fiskus terhadap tempat atau ruangan tertentu apabila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajibannya yaitu tidak memberikan kesempatan kepada pemeriksa pajak untuk memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu guna kelancaran pemeriksaan. Penyegelan yang dilakukan dimaksudkan untuk mengamankan atau mencegah hilangnya pembukuan, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen yang diperlukan.

5. Menghapuskan atau Mengurangkan sanksi Administrasi

Dalam praktik penerbitan ketetapan pajak dapat terjadi bahwa karena ketidaktepatan petugas pajak, sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak dapat membebani Wajib pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perajakan. Dalam hal yang demikian, maka sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah diterbitkan dapat dihapuskan atau dikurangkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Bahkan karena jabatannya pula dan berlandaskan unsur keadilan, Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau membatalkan ketetapan pajak yang tidak benar, misalnya terhadap Wajib Pajak yang ditolak pengajuan keberatannya karena tidak memenuhi persyaratan formal (memasukkan surat keberatan tidak pada waktunya) meskipun persyaratan material dipenuhi. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 36 Undang-undang KUP.

6. Melakukan Penyidikan

Penyidikan terhadap Wajib Pajak dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) tertentu dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 44 Undang-undang KUP.

B.2 KEWAJIBAN FISKUS

Kewajiban fiskus yang diatur dalam Undang-undang Perpajakan adalah :

1. Kewajiban untuk Membina wajib pajak

Kewajiban fiskus untuk membina Wajib Pajak merupakan satu kewajiban yang sangat penting sekalipun sistem perpajakan yang dipakai sekarang adalah sistem self assessment. Suksesnya penerimaan dari sektor pajak antara lain juga ditentukan melalui pembinaan yang dilakukan oleh fiskus. Pembinaan ini dapat dilakukan melalui berbagai upaya antara lain pemberian penyuluhan, pengetahuan perpajakan baik melalui media massa maupun penerangan langsung kepada masyarakat.

2. Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar

Berdasarkan permohonan Wajib Pajak atas adanya kelebihan pembayaran pajak dan fiskus telah melakukan pemeriksaan atas permohonan tersebut, fiskus berkewajiban menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima (Pasal 17b Undang-undang KUP). Sedangkan untuk Wajib Pajak dengan kriteria Tertentu, akan diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lambat 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima untuk PPh dan paling lambat 1 (satu) bulan untuk PPN (Pasal 17c Undang-undang KUP).

3. Merahasiakan Data Wajib Pajak

Setiap petugas pajak dilarang mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak kepada pihak lain atas segala sesuatu yang menyangkut masalah perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 Undang-undang KUP.

C. PENGHINDARAN PAJAK

Apakah seseorang dapat menghindarkan diri dari pengenaan pajak? Jawabannya tentu bisa ya, tetapi bisa juga tidak. Apabila jawabannya ya, tentu akan berlaku untuk sementara waktu saja, sebab suatu saat pasti tidak bisa dihindari lagi. Sedangkan apabila jawabannya tidak, berarti orang tersebut menyadari bahwa dalam hidup manusia pada dasarnya pajak tidak bisa dihindari walaupun manfaatnya secara langsung tidak dapat dirasakan. Namun demikian, setiap orang selalu berusaha mencari jalan bagaimana caranya untuk menghindari pembayaran pajak.

Dalam kepustakaan hukum ada beberapa istilah yang digunakan untuk menghindari pembayaran pajak, ada yang menggunakan istilah penyelundupan pajak, perlawanan pajak, penghindaran pajak, dan pengelakan pajak, yang maknanya tidak lain bagaimana agar tidak perlu membayar pajak. Dari istilah-istilah tersebut pada prinsipnya hanya ada dua istilah yang populer dengan tetap menggunakan istilah bahasa Inggris yaitu *tax evasion* dan *tax avoidance*. Apabila Wajib Pajak melakukan penghindaran pajak dengan cara melanggar ketentuan Undang-undang Perpajakan yang akibatnya merugikan penerimaan negara, maka Wajib Pajak dikatakan telah melakukan penyelundupan atau pelanggaran pajak (*tax evasion*) yang tentu saja tidak diperbolehkan. Tetapi, apabila Wajib Pajak melakukan penghindari pajak dengan menuruti aturan yang berlaku, maka penghindaran dengan cara demikian disebut dengan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang sifatnya legal dan (dibolehkan).

Perbedaan kedua cara penghindaran pajak di atas diilustrasikan oleh Bapak Drs. Sophar Lumbantoran, MPA., dalam bukunya Akuntansi Pajak, dengan contoh sebagai berikut, apabila ada seseorang yang hendak pergi ke Bogor melalui jalan tol, harus membayar uang tol. Jika ia pergi melalui jalan tol namun tidak membayar uang tol, maka tindakannya digolongkan sebagai pelanggaran pajak (*tax evasion*). Tetapi, apabila ia pergi ke Bogor melalui jalan alternatif yang tidak perlu membayar uang tol, maka tindakannya digolongkan sebagai penghindaran pajak (*tax avoidance*).

C. RAHASIA JABATAN

Masalah kerahasiaan data di bidang perpajakan merupakan hal yang sangat penting karena data yang disampaikan oleh Wajib Pajak kepada fiskus bertalian erat dengan masalah data perusahaan, penghasilan, kekayaan, pekerjaan, dan data-data lainnya yang tidak boleh diketahui oleh pihak lain. Dengan kata lain, masalah kerahasiaan bertalian dengan masalah pribadi seorang Wajib Pajak perlu dijaga kerahasiaannya oleh fiskus.

Pasal 34 Undang-undang KUP menegaskan bahwa setiap pejabat dilarang memberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pejabat yang dimaksud di sini menurut penjelasan pasal tersebut adalah setiap petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan. Para ahli seperti ahli bahasa, akuntan, pengacara dan sebagainya yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu pelaksanaan Undang-undang Perpajakan adalah sama dengan pengertian petugas pajak, yang dilarang untuk mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak. Sedangkan yang dimaksud dengan rahasia adalah segala sesuatu yang tersembunyi dan hanya boleh diketahui oleh seseorang atau beberapa orang saja ataupun yang sengaja disembunyikan supaya orang lain jangan mengetahuinya.

Jika Wajib Pajak telah melaporkan kewajiban perpajakannya dan keterangan lainnya kepada pejabat yang menangani masalah perpajakan, Wajib Pajak harus merasa aman bahwa segala informasi yang telah diberikannya tidak akan diketahui oleh pihak lain. Apabila pejabat memberitahukan lebih lanjut perihal informasi perpajakan kepada pihak lain baik sengaja maupun tidak sengaja, maka tindakan pejabat tersebut telah melanggar undang-undang dan dapat dipidana sesuai Pasal 41 Undang-undang KUP.

Namun demikian kerahasiaan untuk tidak mengungkapkan rahasia Wajib Pajak tersebut dikecualikan terhadap pejabat dan tenaga ahli yang akan bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan dan pejabat atau tenaga ahli yang memberikan keterangan (misalnya identitas dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan) kepada pihak lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Untuk kepentingan pemeriksaan dalam sidang pengadilan baik dalam perkara pidana maupun perdata, maka atas permintaan tertulis dari Hakim, Menteri Keuangan dapat memberi izin tertulis meminta pejabat untuk memberikan bukti tertulis dan keterangan Wajib Pajak yang ada pada pejabat tersebut. Permintaan Hakim harus menyebutkan nama tersangka atau nama tergugat, keterangan-keterangan yang diminta serta kaitan antara perkara pidana atau perdata yang bersangkutan dengan keterangan yang diminta (ayat 5). Pembatasan ini perlu ditegaskan agar keterangan perpajakan yang diminta adalah hanya mengenai perkara pidana atau perdata tentang perbuatan atau peristiwa yang menyangkut bidang perpajakan dan hanya terbatas pada tersangka yang bersangkutan saja.

E. KUASA/WAKIL WAJIB PAJAK

Wajib Pajak yang akan melaksanakan kewajiban perpajakannya tidak harus melakukannya sendiri tetapi dapat diwakilkan oleh wakil atau kuasanya. Untuk menentukan siapa yang dapat mewakili Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya telah diatur dalam Pasal 32 ayat (1) Undang-undang KUP yaitu sebagai berikut :

- a. Dalam hal badan oleh Pengurus;
- b. Dalam hal badan dalam pembubaran atau pailit oleh orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan;
- c. Dalam hal warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiat, atau yang mengurus harta peninggalannya;
- d. Dalam hal anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampun oleh wali atau pengampunnya.

Dalam Pasal 32 tersebut juga ditegaskan bahwa sekalipun wakil atau kuasa bertanggung jawab secara pribadi atau renteng, namun apabila dalam kedudukannya menurut kewajaran dan kepatuhan tidak mungkin dimintakan pertanggungjawaban secara pribadi atau renteng dan dapat membuktikan serta meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggungjawab dapat dibebaskan dari tanggung jawabnya sebagai wakil atau kuasa.

Pengertian pengurus yang mewakili badan termasuk juga orang yang nyatanya mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan perusahaan, misalnya yang berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya, walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akta pendirian maupun akta perubahannya. Penjelasan Pasal 32 ayat (4) bahkan menegaskan bahwa pengertian pengurus ini berlaku pula bagi komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali.

Perkembangan yang terjadi sampai saat ini menunjukkan adanya kecenderungan peningkatan hubungan antar masyarakat bangsa dari seluruh dunia. Adanya hubungan kerjasama antar berbagai negara bangsa itu, tentu harus diatur baik dalam wujud kesepakatan-kesepakatan, traktat, maupun konvensi-konvensi. Semuanya itu tercakup di dalam apayang disebut sebagai hukum antar negara atau yang sekarang sering disebut sebagai Hukum Internasional.

A. PENGERTIAN HUKUM PAJAK INTERNASIONAL

Pengertian tentang hukum pajak internasional pada bagian ini akan kami kutip pendapat dari tiga orang yaitu pendapat Prof. Dr. P.J.A. Adriani, Prof. Mr. H.J. Hofstra serta Prof. Dr. Rochmat soemitro (Guru besar Uniersitas Padjadjaran). Seorang ahli yang banyak menulis buku tentang perpajakan. Prof. Dr. P.J. A, Adriani mengemukakan bahwa yang dimaksud dengan Hukum Pajak Internasional adalah satu kesatuan hukum yang mengupas suatu persoalan yang diatur dalam Undang-undang nasional mengenai pemajakan orang-orang luar negeri, peraturan-peraturan nasional untuk menghindarkan pajak gand a dan traktak-traktak.

Dari pengertian ini Prof. Adriani menekankan bahwa Hukum Pajak Internasional sebenarnya merupakan Hukum Pajak Nasional yang didalamnya mengatur pengenaan pajak terhadap orang asing. Sedangkan Prof. Mr. H.J. Hofstra mengemukakan bahwa hukum pajak internasional merupakan keseluruhan peraturan hukum yang membatasi wewenang uatu negara untuk memungut pajak dari hal-hal Internasional. Batasan yang dikemukakan Hofstra lebih menekankn pada kewenangan suatu negara atau yurisdiksi suatu negara dalam hal memungut pajak yang materinya berkaitan/berhubungan dengan negara-negara lain(dalam arti orang-orang asing yang bukan warga negara suatu negara).

Prof. Rochmat Soemitro memberikan pengertian bahwa Hukum Pajak Internasional adalah hukum pajak nasional yang terdiri dari kaedah, baik berupa kaedah-kaedah nasional maupun kaedah yang berasal dari traktak antarnegara dan prinsip atau kebiasaan yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia, untuk mengatur soal-soal perpajakan dan dimana dapat ditunjukkan unsur-unsur asing, baik mengenai subjeknya maupun objeknya. Prof. Rochmat Soemitro mengemukakan bahwa Hukum Pajak Internasional itu terdiri dari norma-norma nasional yang diterapkan pada hubungan internasional.

Persoalan yang terjadi dalam hukum pajak ini ialah apakah hukum pajak nasional akan diterapkan atau tidak dan bukan seperti halnya pada hukum perdata Internasional yang mempersoalkan hukum mana yang akan diterapkan oleh hakim, apakah hukum nasional atau hukum asing, baik mengenai objeknya maupun subjeknya. Maksud unsur asing pada objeknya adalah bahwa objek tersebut dimiliki oleh Wajib Pajak. Dalam Negeri yang berada di Luar Negeri (di luar wilayah Republik Indonesia). Sebaliknya objek pajak berada di wilayah Indonesia tetapi dimiliki oleh orang yang berada di luar negeri. Sedangkan unsur asing pada subjeknya berarti bahwa terhadap subjek pajak yang berada di Indonesia itu adlah orang asing yang mungkin tunduk pada hukum pajak asing yang berlaku baginya atau Wajib Pajak Indonesia yang berada di luar negeri mempunyai penghasilan di Indonesia. Selain itu, pengertian Hukum Pajak Internasional tidak saja mengatur hal-hal seperti

diuraikan diatas yaitu terjadinya benturan mengenai subjek dan objeknya tetapi juga dapat mengatur hal-hal lain seperti pemberian informasi yang bermanfaat bagi pengenaan pajak dan saling memberi bantuan dlam hal penagihan pajak.

B. KEDAULATAN HUKUM PAJAK INTERNASIONAL INDONESIA

Bicara masalah Hukum Pajak Internasional, khususnya Hukum Pajak Internasioanl Indonesia secara umum dapat dikatakan berlaku terbatas hanya pada subjek dan objek yang berada di wilayah Indonesia saja. Dengan kata lain terhadap orang atau badan yang tidak bertempat tinggal atau berkedudukan di Indonesia pada dasarnya tidak akan dikenakan pajak berdasarkan Undnag-undnag Indonesia. Namun demikian, Hukum Pajak Internasioanl Indonesia dapat berkaitan (berhubungan) dengan subjek maupun objek yang berada di luar wilayah Indonesia sepanjang ada hubungan yang erat yaitu dalam hal terdapat hubungan ekonomis atau hubungan kenegaraan dengan Indonesia.

Misalnya, Tuan Smith (warga negara Amerika dan tinggal di Amerika) mempunyai usaha di Indonesia, maka Hukum Pajak Internasioanl Indonesia dapat berlaku terhadap Tuan Albert oleh karena antara Tuan Smith dan atas penghasilan yang diperolehnya di Indonesia dapat dikatakan mempunyai hubungan ekonomis. Demikian pula misalnya dengan Tuan Nicolas (warga negara Indonesia) yang bertempat tinggal di Australia, namun memperoleh penghasilan dari Indonesia, maka dengan adanya hubungan kewarganegaraan Tuan Nicolas sekalipun bertempat tinggal di Australia, atas penghasilan yang diperolehnya dari Indonesia, akan dikenakan pajak berdasarkan Hukum Pajak Internasional Indonesia.

Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undnag-undang Nomor 17 Tahun 2000 (Undang-undang PPh) khususnya dalam Pasal 26 diatur bahwa terhadap Wajib Pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan dari Indonesia antara lain berupa bunga, royalti, sewa, hadiah, dan penghargaan, akan dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) sebesar 20 % dari jumlah bruto. Pasal ini menunjukkan contoh adanya hubungna ekonomis antar orang asing dengan penghasilan yang diperolehnya di Indonesia. Sedangkan contoh yang menunjukkan adanya hubungan kewarganegaraan dapat dilihat dalam ketentuan Pasal 24 Undang-undang PPh yang menyatakan bahwa terhadap Wajib Pajak dalam negeri yang menerima atau memperoleh pengahasilan dari luar negeri (*world wide income*) dapat mengkreditkan pajak yang telah dibayarnya di luar negeri terhadap pajak terutang yang ada di Indonesia sebesar PPh yang telah dibayar atau terutang di luar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak terutang berdasarkan Undang-undang PPh Indonesia.

C. SUMBER-SUMBER HUKUM PAJAK INTERNASIONAL

Prof. Dr. Rochmat Soemitro dalam bukunya Hukum Pajak Internasional Indonesia menyebutkan bahwa ada beberapa sumber hukum pajak Internasional, yaitu :

a. Hukum Pajak Nasional/Unilateral yang mengandung unsur asing.

Dalam hal ini diambil contoh dari Undnag-undang PPh dan Undang-undang PPN, misalnya :

- Pasal 5 Undang-undang PPN mengenai Bentuk Usaha Tetap (BUT). Yang dimaksud dengan bertempat tinggal tau badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia namun menjalankan usaha atau melakukan kegiatannya di Indonesia;

- Pasal 26 Undang-undang PPh mengenai pembayaran antara lain berupa dividen, bunga, sewa, royalti, kepada Wajib Pajak luar negeri yang dikenakan pajak sebesar 20%;
 - Pasal 4 Undang-undang PPN (Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000) mengenai pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah pabean di dalam daerah Pabean akan dikenakan PPN sebesar 10%.
- b. Traktat, yaitu kaedah hukum yang dibuat menurut perjanjian antar-negara baik secara bilateral maupun multilateral. Perjanjian secara bilateral yang telah dilakukan Indonesia dengan negara-negara lain sampai saat ini telah mencapai 49 Negara dalam bentuk Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Tax Treaty*). Sedangkan perjanjian yang sifatnya multilateral, Indonesia terkait dalam perjanjian perpajakan dengan model Organizational for Economic Cooperation and Development (OECD), maupun model United Nations (UN) yang merupakan acuan dalam rangka perundingan perjanjian penghindaran pajak berganda.
 - c. Keputusan Hakim Nasional atau Komisi Internasional tentang pajak-pajak internasional. Keputusan hakim nasional maupun komisi internasional yang memberikan putusan yang menyangkut adanya unsur internasional merupakan sumber hukum yang sifatnya mengikat juga bagi hukum pajak Indonesia.

D. TERJADINYA PAJAK BERGANDA INTERNASIONAL

Pajak berganda Internasional umumnya terjadi karena pada dasarnya tidak ada hukum internasional yang mengatur hal tersebut sehingga terjadi bentrokan hukum antar dua negara atau lebih. *Volkenbond* (sebagaimana ditulis oleh Prof. Rochmat Soemitro dalam bukunya Hukum Pajak Internasional) memberikan pengertian bahwa pajak berganda internasional terjadi apabila pengenaan pajak dari dua negara atau lebih saling menindih, sedemikian rupa sehingga orang-orang yang dikenakan pajak di negara-negara yang lebih dari satu memikul beban pajak yang lebih besar daripada jika mereka dikenakan pajak di satu negara saja. Beban tambahan yang terjadi tidak semata-mata disebabkan karena perbedaan tarif dari negara-negara yang bersangkutan, melainkan karena dua negara atau lebih secara bersamaan memungut pajak atas objek dan subjek yang sama.

Dari pengertian diatas jelas bahwa pajak berganda internasional akan timbul, karena atas suatu objek pajak dan subjek pajak yang sama dikenakan pajak lebih dari satu kali sehingga menimbulkan beban yang berat bagi subjek pajak yang dikenakan pajak tersebut. Selanjutnya, Prof. Rochmat Soemitro menjelaskan bahwa ada beberapa sebab terjadinya pajak berganda Internasional, yaitu sebagai berikut :

- a. Subjek pajak yang sama dikenakan pajak yang sama di beberapa negara (bentrokan titik kelautan subjektif) yang dapat terjadi karena adanya :
 - Domisili rangkap, misalnya Tuan X Wajib Pajak warga negara A, berada dinegara B selama 16 bulan. Apabila menurut ketentuan negara A, Wajib Pajak yang meninggalkan negara A tidak lebih dari 18 bulan masih dianggap sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri dari negara A, sedangkan negara B dalam ketentuannya menganggap orang yang bertempat tinggal di negara B lebih dari 12 bulan adalah Wajib Pajak negaranya. Dengan demikian, status Tuan X secara bersamaan dianggap mempunyai dua domisili yang akan dikenakan pajak baik oleh negara A maupun negara B atas seluruh penghasilannya.
 - Kewarganegaraan rangkap, misalnya Tuan Z dianggap sebagai warga negara C karena dilahirkan dari seseorang yang warga negara C (*jus sanguinis*), sedangkan nrgara C menganggap juga bahwa Tuan Z adalah warga negara D karena Tuan Z dilahirkan di Wilayah negara D (*jus Soli*).

- Bentrokan atas domisili dan atas kewarganegaraan, misalnya Tuan X warga negara B bertempat tinggal di negara A. Karena negara A menganut asas domisili, maka Tuan X akan dikenakan pajak oleh negara A tersebut atas seluruh penghasilannya, sedangkan negara B yang menganut asas kewarganegaraan juga akan mengenakan pajak kepada Tuan X karena Tuan X adalah warga negaranya.
- b. Objek pajak yang sama dikenakan pajak yang sama di beberapa negara (bentrokan titik kelautan objektif). Misalnya, Tuan X bertempat tinggal di negara A melakukan usaha di negara B dengan suatu permanent Establishment (Bentuk Usaha Tetap-BUT). Selanjutnya BUT tersebut memberikan *know-how* (kemampuan teknologi) kepada relasinya di negara C, maka negara C dapat mengenakan pajak karena di negaranya digunakan *know-how* tersebut. Demikian juga negara B dapat mengenakan pajak karena BUT tersebut ada di negara B.
- c. Subjek pajak yang sama dikenakan pajak di negara tempat tinggal berdasarkan asas *world wide income*, sedangkan di negara domisili dikenakan pajak berdasarkan asas sumber (bentrokan titik kelautan subjektif dan objektif). Misalnya, Tuan X bertempat tinggal di negara A dan melakukan usaha di negara B. Jika negara A menganut asas domisili akan mengenakan pajak kepada Tuan X berdasarkan personal jurisdiction atas seluruh penghasilannya, maka negara B yang menganut asas sumber juga berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh Tuan X dari sumber penghasilannya yang ada di negara tersebut.

E. CARA PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA INTERNASIONAL

Ada dua cara untuk menghindari pajak berganda internasional, yaitu pertama cara unilateral (sepihak) dan kedua, cara bilateral atau multilateral. Penjelasan kedua cara tersebut diuraikan sebagai berikut :

E.1 CARA UNILATERAL (SEPIHAK)

Cara ini dilakukan dengan memasukkan ketentuan-ketentuan untuk menghindarkan pajak berganda dalam undang-undang suatu negara dengan suatu prosedur yang jelas. Biasanya yang dimasukkan dalam undang-undang suatu negara adalah prinsip-prinsip yang sudah menjadi kelaziman internasional, seperti ketentuan tentang pembebasan pajak para wakil diplomatik, wakil-wakil organisasi internasional. Pembebasan pajak ini biasanya disyaratkan adanya asas resiprositas atau timbal balik yang artinya bahwa negara yang bersangkutan baru akan memberikan pembebasan apabila sebaliknya negara lainnya juga memberikan pembebasan atas dasar syarat yang sama.

Penggunaan cara ini merupakan wujud kedaulatan suatu negara untuk mengatur sendiri masalah pemungutan pajak dalam suatu undang-undang. Hal ini yang tentunya mempunyai maksud untuk melindungi Wajib Pajak dalam negerinya sendiri yang melakukan usaha atau mempunyai kekayaan di wilayah negara lain, mengikuti kebiasaan internasional, menarik modal asing, dan lain sebagainya.

Undang-undang PPh Indonesia menganut cara penghindaran pajak berganda dengan suatu metode yang disebut dengan metode kredit pajak. Pasal 24 Undang-undang PPh menyebutkan bahwa, pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri atas penghasilan dari luar negeri yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri boleh dikreditkan terhadap pajak yang terutang berdasarkan undang-undang ini dalam tahun pajak yang sama (ayat 1). Besarnya kredit pajak adalah sebesar pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang berdasarkan undang-undang (ayat 2).

E.2 CARA BILATERAL ATAU MULTILATERAL

Cara Bilateral atau Multilateral dilakukan melalui suatu perundingan antar-negara yang berkepentingan untuk menghindarkan terjadinya pajak berganda. Perjanjian yang dilakukan secara bilateral oleh dua negara, sedangkan multilateral dilakukan oleh lebih dari dua negara, yang lebih dikenal dengan sebutan traktat atau *tax treaty*. Proses terjadinya perjanjian secara bilateral maupun multilateral tentu akan membutuhkan waktu yang cukup lama karena masing-masing negara mempunyai prinsip pemajakannya masing-masing sesuai dengan kedaulatan negaranya sendiri. Penghindaran pajak cara bilateral umumnya yang paling banyak dilakukan oleh suatu negara. Indonesia misalnya telah melakukan perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) dengan negara-negara lain yang sampai saat ini telah mencapai 49 negara. Sedangkan perjanjian penghindaran pajak yang dilakukan dengan cara multilateral jarang sekali terjadi yang umumnya disebabkan sulitnya melakukan pembicaraan secara intensif dengan beberapa negara sekaligus. Sebagai contoh dapat dikemukakan bahwa pada tahun 1922 pernah dicoba diadakan perjanjian multinasional di bidang pajak langsung yaitu antar-negara Italia, Yugoslavia, Austria, Polandia, Rumania, Chekoslovakia, dan Hungaria, tetapi gagal.

Pertanyaannya sekarang adalah bagaimana kedudukan hukum atas *tax treaty* dalam sistem hukum nasional Indonesia? *Tax treaty* dalam sistem hukum nasional Indonesia tidak perlu diralifikasi oleh DPR tetapi cukup dengan suatu Keputusan Presiden dan baru merupakan bagian dari perundang-undangan yang kedudukannya berada di atas undang-undang pajak. *Tax treaty* diperlakukan sebagai *lex specialis* terhadap undang-undang pajak yang ada.

DAFTAR REFERENSI

1. Cyrus Sihaloho, Drs., *Modul Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002.
2. Erly Suandy, Dra., Msi., Akt., *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2002.
3. H. Rochmat Soemitro, Prof., DR., SH., *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, bandng, 1992.
4. Liberty Pandiangan, SE. MSi., *Pemahaman Praktis Undang-undang Perpajakan Indonesia*, Erlangga, 2002.
5. Muhammad Rusjdi, *Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dan Bea Materai*, PT. Indeks, Jakarta, 2005.
6. Muhammad Sukri Subki, SH., MM., dan Djumadi, SH., HM., *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak*, PT. Gramedia, Jakarta, 2007.
7. Siti Rasmi, *Perpajakan : Teori dan Kasus*, Salemba Empat, Jakarta, 2003.
8. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
9. Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
10. Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002.
11. Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Buku 1 & 2, Salemba Empat, Jakarta, 2003.
12. Wirawan B. Ilyas, Drs., MSi., dan Richard Burton, S. SH., *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2004.
13. Y. Sri Pudyatmoko, SH. Mhum., *Pengantar Hukum Pajak*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2004.