

TIM KOMPENDIUM BIDANG HUKUM  
TENTANG LEMBAGA PENYELESAIAN SENGKETA  
PERPAJAKAN

Disusun Oleh Tim Kerja  
Di bawah Pimpinan

Dr. Tjip Ismail, S.H., M.H., MBA

KEMENTERIAN HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA RI  
BADAN PEMBINAAN HUKUM NASIONAL  
JAKARTA  
2011

**BAB I**  
**PENDAHULUAN**

**A. Latar Belakang**

Pembangunan hukum merupakan suatu kebutuhan mutlak dalam rangka pembangunan suatu negara, untuk itu berhasilnya suatu pembangunan di pengaruhi produk peraturan yang mengaturnya. Hukum berfungsi memberi kepastian hukum (*rechtssicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan keadilan (*gerechtigkei*).<sup>1</sup> Di samping itu juga hukum sebagai alat untuk mengatur tata tertib masyarakat. Peraturan yang tumpang tindih atau bertentangan antara undang-undang yang satu dengan undang-undang yang lain sangat merugikan masyarakat dan negara, karena menimbulkan “ambiguitas” dan ketidakpastian hukum. Untuk itu, hukum sebagai sarana kontrol sosial dapat memberikan solusi dalam rangka memenuhi tuntutan tersebut. Dalam suatu masyarakat yang sedang membangun peranan hukum memegang arti penting, fungsi peranan itu dilakukan dengan memanfaatkan hukum yang telah dipercaya untuk

---

<sup>1</sup> Sudikno dan Pitlo, 1993, hlm. 1.

mengembangkan misinya yang paling baru, yaitu sebagai sarana perubahan sosial (*social engineering*) dan sarana pembinaan hukum di masyarakat (*social control and dispute settlement*). Kepercayaan ini didasarkan pada hakikat dan potensi hukum sebagai inti kehidupan masyarakat.

Negara kita berdasarkan hukum (*rechtsstaat*) dan tidak berdasarkan atas kekuasaan belaka (*maachtsstaat*), hal ini ditemukan pada beberapa ketentuan yakni:<sup>2</sup> (a) penjelasan UUD 1945 mengenai sistem pemerintahan, (b) penegasan penolakan terhadap kekuasaan yang bersifat absolutisme, (c) negara hukum di Indonesia dalam arti materiil, (d) sejalan dengan negara demokrasi, (e) kekuasaan kepala negara terbatas bukan tak terbatas, (f) dan dalam batang tubuh mengatur rumusan tentang hak-hak kemanusiaan. Dalam negara hukum yang bertujuan mensejahterakan seluruh warga negaranya (*welfare state*), pemungutan pajak negara harus didasarkan pada undang-undang.<sup>3</sup> Politik hukum nasional di bidang perpajakan tercantum dalam Undang-Undang Dasar 1945 Bab VII B Pasal 23A, yang menyatakan bahwa “pajak dan pungutan lain yang

bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Demikian pula di negara-negara maju berlaku slogan dalam pemungutan pajak: “*no taxation without representation*” bahwa tidak ada pajak tanpa persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat atau “*taxation without representation is robbery*” bahwa pemungutan pajak tanpa persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat berarti pencurian. Untuk itu fungsi pajak sangat vital dan strategis dalam penyelenggaraan pemerintahan umum, pengaturan ekonomi, pemerataan pendapat dan peningkatan pembangunan menyebabkan setiap negara menghendaki agar pemungutan pajak dapat terlaksana dengan baik. Apalagi penerimaan negara dari sektor pajak menjadi salah satu indikator kunci keberhasilan pemerintah. Jika ditarik lebih lanjut, apapun sistem pajak yang dilaksanakan maka ukuran keberhasilan akan berpulang pada jumlah setoran pajak pada kas negara.<sup>4</sup> Hal tersebut bukan pekerjaan mudah untuk seluruh aparatur Dirjen Pajak, mengingat perubahan tingkat kepatuhan wajib pajak (*tax payer*) belum signifikan, sedangkan target perorangan pajak dari tahun ke tahun diharapkan selalu meningkat.

---

<sup>2</sup> Marbun, 2003, hlm. 11-13.

<sup>3</sup> Soemitro, 2004, hlm. 16.

---

<sup>4</sup> Huda, 2005, hlm. 70.

Keberhasilan dalam pemungutan pajak dipengaruhi oleh sistem perpajakan<sup>5</sup> yang mana dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia berlandaskan pada ajaran *The Four Maxims. Adam Smith (1723-1970)* dalam bukunya yang berjudul *An Inquire into the Nature and Cause of the Wealth of Nations* yang diterbitkan 1776 menyatakan asas *the four maxims* itu terdiri dari: *equity* (keadilan), *certainty* (kepastian), ekonomis dan efisien (*convenience of payment*).<sup>6</sup> Akan tetapi akan prakteknya sukar dipahami dan tidak sederhana dalam implementasinya yang pada akhirnya berujung pada terusiknya rasa keadilan masyarakat pada umumnya dan wajib pajak pada khususnya. Dalam pemungutan pajak patut diperhatikan mengenai ketelitian dan kebenaran administrasi dan fiskus. Hal ini berkaitan dengan munculnya ketidakpuasan dari wajib pajak yang tidak mau menerima tindakan fiskus sehingga menimbulkan adanya sengketa antara wajib pajak dan fiskus. Sengketa pajak sangat terbuka mengingat wajib pajak sering berpendapat untuk membayar pajak itu harus sekecil mungkin bahkan kalau perlu menghindarkan diri dari kewajiban

membayar pajak, sedang fiskus sebagai pemungut dibebani pemasukan negara dari pajak yang sangat besar.

Dalam bagian menimbang pada Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak LNRI 2002 Nomor 27 TLNR 14189 menyebutkan: ... diperlukan suatu Pengadilan Pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Hanya saja dalam realitas sekarang apakah keberadaan pengadilan pajak itu sudah mencerminkan sistem kekuasaan kehakiman seraya dengan perubahan beberapa ketentuan undang-undang baik Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 yang sudah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 dan diubah menjadi Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman serta beberapa peraturan lainnya.

Keberadaan pengadilan pajak diatur secara khusus dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang mempunyai kewenangan untuk memeriksa dan memutus perkara tentang

---

<sup>5</sup> Muqodim, 1999, hlm. 24.

<sup>6</sup> Hadi Irawan, 2003, hlm. 10. dan Moh. Zain, 1990, hlm. 33-35.

sengketa pajak.<sup>7</sup> Sengketa pajak dimaksud adalah antara lain adalah banding atas keberatan wajib pajak terhadap keputusan kepala daerah.<sup>8</sup> Permohonan banding diajukan dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan keberatan diterima.

Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.<sup>9</sup> Namun demikian pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauankembali atas putusan

pengadilan pajak Mahkamah Agung. Permohonan peninjauan kembali tersebut hanya dapat diajukan satu kali kepada Mahkamah Agung melalui pengadilan pajak dengan tidak menangguhkan atau menghentikan pelaksanaan putusan pengadilan pajak.

Disamping permohonan banding, wajib pajak dapat mengajukan gugatan atas pelaksanaan penagihan kepada Pengadilan Pajak. Dalam hal wajib pajak merasa keberatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak oleh pemerintah daerah, wajib pajak dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak. Jangka waktu untuk mengajukan gugatan pelaksanaan pengadilan pajak daerah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan sengketa pajak sebagai sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dan pejabat pajak 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

---

<sup>7</sup> Pasal 13 Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 menyatakan bahwa:

- (1) WP dapat mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah/pejabat yang ditunjuk atas:
  - a. Surat ketetapan pajak daerah;
  - b. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar;
  - c. Surat ketetapan pajak daerah kurang tambahan;
  - d. Surat ketetapan pajak daerah lebih bayar;
  - e. Surat ketetapan pajak daerah nihil;
  - f. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan di daerah yang berlaku;
- (2) Keberatan diajukan tertulis dalam bahasa Indonesia dengan disertai alasan-alasan yang jelas;
- (3) Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas ketetapan pajak secara jabatan, wajib pajak harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut.

<sup>8</sup> Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menyatakan bahwa Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

<sup>9</sup> Pasal 77 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002.

dengan Surat Paksa.<sup>10</sup> Menurut R. Santoso Brotodiharjo, sengketa pajak terjadi karena penghindaran pajak (*tax avoidance*), pengelakan/penyulundupan (*tax evasion*), dan pelalaian pajak.<sup>11</sup> Sebenarnya yang merupakan sengketa pajak adalah hanya pengelakan/penyulundupan dan pelalaian pajak saja, sedangkan penghindaran pajak pada dasarnya dapat dilakukan oleh wajib pajak karena tidak bertentangan dengan Undang-Undang Perpajakan.<sup>12</sup>

Saat ini Indonesia telah memiliki empat lingkup peradilan, yaitu Peradilan Umum, Peradilan Tata Usaha Negara, Peradilan Militer, dan Peradilan Agama. Amademen terhadap Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 dengan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 hingga pada perubahan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tidak merubah ketentuan apapun mengenai hal ini. Amandemen tersebut menimbulkan permasalahan tersendiri pada saat Pengadilan Pajak dibentuk. Keberadaan Pengadilan Pajak, sekilas dapat diketahui bahwa

---

<sup>10</sup> Pasal 1 Angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. LN Nomor 27 Tahun 2002 dan TLN Nomor 4189 Tahun 2002.

<sup>11</sup> R. Santoso Brotodiharjo, *Ilmi Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1987, hlm. 14.

<sup>12</sup> Mardiasmo, *perpajakan*,

pengadilan ini tidak mungkin masuk dalam lingkup Peradilan Umum karena Pengadilan Pajak menyelesaikan sengketa negara yang tidak puas dengan keputusan yang diberikan oleh Negara, khususnya Kantor Perpajakan baik itu di daerah dan/atau di pusat. Secara singkat dapat dinyatakan obyek gugatan dalam pengadilan Pajak adalah putusan dari pejabat Negara. Sehingga dengan demikian, dapat dikatakan bahwa Pengadilan Pajak memiliki kemiripan dengan Pengadilan Tata Usaha Negara. Dalam ketentuan Pasal 25 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 ayat 1 dan ayat 5 menyatakan sebagai berikut :

**Ayat 1 menyatakan:**

Badan pengadilan yang berada di bawah Mahkamah Agung meliputi badan peradilan dalam lingkup peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer, dan peradilan tata usaha Negara.

**Ayat 5 menyatakan:**

Peradilan tata usaha Negara sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berwenang memeriksa, mengadili, memutus, dan menyelesaikan sengketa

tata usaha Negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pengadilan Pajak didirikan dengan suatu asumsi bahwa upaya peningkatan penerimaan pajak pusat dan daerah, bea masuk dan cukai, dan pajak daerah, dalam prakteknya, terkadang dilakukan tanpa adanya peningkatan keadilan terhadap para wajib pajak itu sendiri. Karenanya masyarakat, dalam hal ini para wajib pajak, seringkali merasakan bahwa peningkatan kewajiban, perpajakan/ bea tidak memenuhi asas keadilan, sehingga menimbulkan berbagai sengketa antara instansi perpajakan dan pihak Wajib Pajak. Untuk mempermudah penyelesaian sengketa perpajakan, dirasakan adanya suatu kebutuhan untuk mendirikan suatu badan peradilan khusus untuk menanganinya.

Walaupun sebelumnya telah didirikan lembaga khusus penyelesai sengketa pajak yang dikenal dengan nama Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) sejak Tahun 1998, namun kebutuhan untuk membentuk badan peradilan seperti Pengadilan Pajak yang sekarang, ternyata tetap ada. Dalam butir-butir pertimbangan pada Undang-undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002 dikatakan bahwa Badan

Penyelesaian Sengketa Pajak belum merupakan badan peradilan yang berpuncak di Mahkamah Agung, karena itulah diperlukan suatu pengadilan pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.<sup>4</sup>

Kehadiran Pengadilan Pajak diharapkan dapat lebih memberikan keadilan dan kepastian hukum yang tidak didapatkan dari institusi penyelesai sengketa pajak sebelumnya. Ekspektasi inilah yang hendak dicoba untuk dijawab oleh Pengadilan Pajak. Sejak awal pendiriannya, Pengadilan Pajak cukup diminati oleh para pihak yang bersengketa pajak dan dianggap cukup menjanjikan sebagai suatu badan peradilan yang baru dibentuk dalam hal kepastian hukum.

Undang Undang Pengadilan Pajak memberikan pengertian mengenai yang dimaksud dengan sengketa pajak yang terdapat dalam pasal 1 angka 5 yang berbunyi:

"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."

Adapun yang menjadi Keputusan dijelaskan lebih lanjut dalam pasal 1 angka 4 undang undang Pengadilan Pajak, yaitu:

"Keputusan adalah suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa."

Dalam Undang Undang Pengadilan Pajak ini juga memberi pengertian mengenai pajak dalam pasal 1 angka 2, yaitu:

"Pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk Bea Masuk dan Cukai, dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku."

Pengertian pajak di atas memberikan pemahaman bahwa tidak ada satu jenis sengketa pajak pun yang diatur dalam peraturan

perundang-undangan yang dikecualikan untuk dapat diperiksa di Pengadilan Pajak setelah memenuhi persyaratan-persyaratan yang telah tertera dalam Undang-undang. Wajib pajak menurut Ketentuan Perpajakan, dapat terdiri dari: (1) orang pribadi (2) badan (termasuk badan hukum dan badan-badan usaha lainnya), (3) bentuk usaha tetap. Dengan demikian ketiga wajib pajak tersebut dapat menyelesaikan sengketa pajaknya di Pengadilan Pajak.

Hal unik pada Pengadilan pajak ini adalah adanya 2 (dua) jenis upaya hukum yang dapat diajukan, yaitu pengajuan banding dan gugatan.

Banding adalah upaya yang dilakukan wajib pajak bila ia merasa tidak puas dengan keputusan atas Keberatan yang diajukan. Gugatan adalah upaya hukum yang dapat diajukan wajib pajak bila ia merasa tidak puas dengan prosedur penagihan pajak atau keputusan lain di bidang perpajakan/bea dan cukai. Upaya hukum banding dapat mengakomodasi ketidakpuasan terhadap penyelesaian sengketa pajak yang dicoba diselesaikan dengan mengajukan keberatan kepada Direktorat Jenderal

Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak yang bersangkutan (*out of court settlement*).<sup>13</sup>

Namun tidak seperti halnya pengadilan lain, Pengadilan Pajak tidak mengenal upaya hukum banding ke pengadilan tinggi maupun kasasi. Hanya ada satu upaya hukum terhadap putusan Pengadilan pajak yaitu Peninjauan Kembali yang dapat diajukan pada Mahkamah Agung. Mahkamah Konstitusi dalam putusan atas permohonan *judicial review* yang diajukan oleh Cornelius Moningka Vega atas pasal 33 ayat (1) jo. Pasal 77 ayat (1) Undang Undang Pengadilan Pajak yang mengeliminasi upaya hukum banding maupun kasasi, lebih lanjut mengatakan bahwa proses pengadilan pajak berdasarkan Undang Undang Nomor 14 Tahun 2002 sama dengan proses pemeriksaan pada Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara karena tersedianya upaya banding administratif bagi pencari keadilan. Penulis tidak sepenuhnya setuju terhadap hal ini karena selain dari banding ada upaya hukum lain yang dapat diajukan ke Pengadilan Pajak yaitu upaya hukum gugatan.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Desita Sari. *Sistem Peradilan Pajak*. Jurnal Teropong Vol.III No. 12 Desember 2004., hlm. 126.

<sup>14</sup> *Ibid.*, hlm. 127.

Sama halnya dengan subyek pada Peradilan Tata Usaha Negara, subyek pada Pengadilan Pajak dalam keadaan yang tidak seimbang, antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang. Hakim yang independen akan mengambil peranan untuk membuat keadaan ini mejadi lebih seimbang. Hakim pada Pengadilan Pajak diharuskan memiliki tenaga-tenaga Hakim khusus yang mempunyai keahlian khusus di bidang perpajakan dan berijazah Sarjana Hukum atau Sarjana lain. Secara praktek, hakim pada pengadilan pajak sebagian besar adalah mantan pejabat pada Departemen Keuangan pada khususnya Direktorat Jenderal Pajak dan bukan hakim karir yang berasal dari sistem pembinaan karir pada umumnya. Selain itu pembinaan terhadap hakim pengadilan pajak memang bukan di bawah Mahkamah Agung namun dibawah Departemen Keuangan. Banyak kalaupun yang mengkhawatirkan bahwa keadaan ini akan mempengaruhi independensi hakim dalam memeriksa dan memutus perkara.

Pada dasarnya Pengadilan Pajak memang mempunyai karakteristik yang hampir menyerupai Peradilan TUN dilihat dari jenis sengketa (obyek sengketa) yang dapat diperiksa dan diputus. Pada subyek



sengketa terdapat sedikit perbedaan dikarenakan Peradilan TUN hanya mengakui orang dan badan hukum perdata saja yang dapat mengajukan perkaranya untuk diperiksa.

Pengadilan Pajak mengakui Bentuk Usaha Tetap sebagai salah satu subyek yang dapat mengajukan perkara untuk diperiksa di Pengadilan Pajak. Hal ini bagi sebagian akademisi tidak sesuai sehingga tidak pantasnyalah apabila Pengadilan Pajak berada di bawah Peradilan Tata Usaha Negara. Sebagian kalangan kemudian mengartikan Pengadilan Pajak sebagai pengadilan tersendiri yang terpisah dari 4 lingkup Peradilan di Indonesia. Namun hal ini tidaklah terlalu tepat dikarenakan tidak ada satupun pasal di Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 yang menyiratkan bahwa Pengadilan Pajak adalah Pengadilan tersendiri. Salah satu penjelasan Umum alinea terakhir pada Undang-undang tersebut hanya menyebutkan:

"...bahwa ada kekhususan-kekhususan yang terdapat pada Pengadilan Pajak karenanya dalam Undang-undang ini diatur hukum acara tersendiri untuk menyelenggarakan Pengadilan Pajak."

Selain itu, bukanlah hal yang tabu bila kita merubah 4 lingkup peradilan seperti sekarang ini bila kondisi sosial masyarakat menuntut hal ini. Keempat lingkup peradilan yang kita anut bukan bentuk baku namun hal ini memang akan merombak peraturan perundang-undangan yang menjadi payung pada sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia. Kesiapan infrastruktur, sosiologis, dan sumber daya manusia harus diperhitungkan dalam hal ini.

Diberlakukannya amandemen undang-undang Kekuasaan Kehakiman seharusnya dapat menghilangkan kesimpangsiuran yang ada. Selain itu tidak ada suatu aturan khusus apapun yang mengatur batasan kekhususan suatu pengadilan khusus yang berada di bawah 4 lingkup peradilan yang telah ada. Mencontoh kepada pengadilan khusus yang telah berjalan sekian lama selama ini seperti Pengadilan Anak, Pengadilan Niaga, Pengadilan HAM yang berada di dalam lingkup Peradilan Umum, maka kekhususan-kekhususan itu diperbolehkan untuk ada sebagai ciri khas dari Pengadilan tersebut agar penyelesaian sengketa dapat disesuaikan dengan tujuan pembentukan pengadilan tersebut.

Pengadilan Pajak ini memberi warna baru dalam sistem peradilan di Indonesia sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 yang sudah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman. Dimana dalam ketentuan peraturan tersebut terlihat sekali terjadi ketidaksinkronan dari pasal-pasal yang ada antar peraturannya melahirkan ketidakpastian hukum. Ketentuan Undang-Undang di atas saling tarik ulur untuk menempatkan peradilan pajak dalam lingkup kompetensinya sebagaimana amanah dalam Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman, akan tetapi di pihak lain Undang-Undang tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Pengadilan Pajak mendapatkan dirinya dalam peradilan “istimewa” yang kita analisa ketentuan ini tidak mau menundukkan dalam sistem peradilan yang ada sesuai dengan ketentuan Kekuasaan Kehakiman. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 yang sudah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 merupakan “*lex post prior*” jika dibanding dengan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 merupakan “*lex prior*”.

Dengan demikian eksistensi pengadilan pajak menurut Pasal 27 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 dan Pasal 33 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Pasal 27 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 dan Pasal 33 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tidak konsisten dengan sistem peradilan yang berlaku sebagai ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2004 yang sudah diubah dalam Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman pada Pasal 18 mengenal empat lembaga peradilan yaitu: lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi.

Idealnya pengadilan pajak yang menyelenggarakan peradilan pajak kedudukannya berada dalam sistem peradilan di Indonesia sesuai ketentuan Pasal 13 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, dan juga peradilan pajak seharusnya dapat memberikan perlindungan hukum terhadap pencari keadilan yaitu wajib pajak, sehingga dapat tercapai supremasi hukum (*rechtmatigheid*) dalam sistem peradilan (*unity court system*) di Indonesia

### **Pembina Hakim di Pengadilan Pajak**

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang pengadilan pajak pada bagian keempat tentang pembinaan Pasal 5 ayat (1) menyatakan bahwa: “pembinaan teknis peradilan bagi pengadilan pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung” dan ayat (2) menyatakan: “pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi pengadilan pajak dilakukan oleh Kementerian Keuangan. Rumusan ini menunjukkan bahwa pengadilan pajak adalah bentuk penggabungan kekuasaan yudikatif dan eksekutif. Dari ketentuan kedua ayat tersebut menunjukkan bahwa hakim pengadilan pajak “berkepala dua atau satu kapal bernakhoda dua” yaitu Mahkamah Agung dan Kementerian Keuangan “Jika ditilik dari sisi Mahkamah Agung pembinaan teknis tersebut tentunya tidak menjadi masalah artinya tidak terlalu menimbulkan kekhawatiran akan kebebasan dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Akan tetapi pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan oleh Kementerian Keuangan akan menjadi polemik dan akan memunculkan keraguan bagi wajib pajak pencari keadilan. Sehingga dapat dirasakan adanya ketergantungan hakim-hakim pengadilan pajak kepada Menteri Keuangan sehingga akan

mempengaruhi setiap keputusan dalam sengketa pajak yang melibatkan pihak yang membinanya dari segi organisasi, administrasi dan keuangan, semua ini akan berpengaruh terhadap independensi dari putusan sengketa pajak. Apabila ada sengketa maka permohonan atau wajib pajak mustahil mendapatkan keadilan di pengadilan pajak karena hakim-hakimnya digaji/tunjangan oleh eksekutif (Menteri Keuangan) serta tempat persidangan bertempat di gedung keuangan (eksekutif) sehingga akan dirasa setiap keputusan cenderung tidak independensi. Keberadaan ketentuan pasal tersebut dirasa bertentangan dengan Pasal 24 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan: Kekuasaan Kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dalam lingkungan Peradilan Umum, Peradilan Militer, dan Peradilan Tata Usaha Negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi. Ketentuan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 yang sudah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dengan perubahan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang KUP menyatakan: “Putusan badan peradilan pajak bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara” rumusan pasal ini semakin menunjukkan ketidakjelasan

eksistensi pengadilan pajak dalam sistem pengadilan di Indonesia. Mengingat ketentuan yang dikeluarkan Dirjen Pajak merupakan tata usaha negara sehingga upaya hukumnya melalui pengadilan tata usaha negara sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 yang berbunyi: keputusan tata usaha negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkrit, dan final yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Semula badan-badan peradilan itu secara organisasi, administrasi dan finansial ada di bawah kekuasaan masing-masing kementerian yang bersangkutan kemudian secara tegas beralih di bawah kekuasaan kehakiman (yudikatif) sehingga terjadi pemisahan secara tegas kekuasaan yudikatif dan kekuasaan eksekutif. Adapun pengalihan tersebut diatur dalam Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 21 Tahun 2004 tentang pengalihan organisasi, administrasi dan finansial di lingkungan peradilan umum dan peradilan tata usaha negara dan peradilan agama ke

Mahkamah Agung pada bagian menimbang menyatakan: bahwa untuk melaksanakan Pasal 42, Pasal 43 dan Pasal 44 Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang kekuasaan kehakiman perlu menetapkan peralihan organisasi, administrasi dan finansial di lingkungan peradilan umum, peradilan tata usaha negara dan peradilan agama di Mahkamah Agung dengan Keputusan Presiden (Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 Pasal 42). Dalam Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 diatur dalam Pasal 21 yaitu: Organisasi, administrasi, dan finansial Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya berada di bawah kekuasaan Mahkamah Agung. Ketentuan mengenai organisasi, administrasi, dan finansial badan peradilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) untuk masing-masing lingkungan peradilan diatur dalam undang-undang sesuai dengan kekhususan lingkungan peradilan masing-masing. Dengan ketidakjelasan status pengadilan pajak dalam sistem kekuasaan kehakiman menurut Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 serta pembinaan para hakimnya maka akan mengusik tujuan hukum dalam masyarakat.

Sampai saat ini penanganan terhadap penyelesaian sengketa pajak masih mengalami kerancuan, untuk itu perlu diadakan pemberdayaan peradilan pajak melalui penyempurnaan peraturan perundang-undangan yang memberikan kewenangan *justicial* kepada peradilan pajak yang bebas dari campur tangan eksekutif atau pihak lain, peningkatan sumber daya manusia pada peradilan pajak, serta sosialisasi masalah perpajakan kepada seluruh lapisan masyarakat.

Sesuai dengan asas legalitas dan hukum positif yang berlaku, Badan Peradilan Pajak di Indonesia saat ini adalah Pengadilan Pajak, sebagai diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 dan peraturan pelaksanaannya. Kedudukan Pengadilan Pajak sebagai badan peradilan khusus juga dimungkinkan berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 jo Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 dan sesuai dengan asas hukum *lex specialis derogat lex generalis*. Berdasarkan hal tersebut, sebenarnya tidak ada kerancuan, dualisme, atau pertentangan antara Pengadilan Pajak dengan PTUN, karena PTUN sebagai badan peradilan

administrasi negara (*lex generalis*), sedangkan Pengadilan Pajak sebagai peradilan khusus bidang perpajakan (*lex specialis*).

Selain itu, sesuai dengan asas *lex posteriori derogat lex anteriori*, apabila terdapat perbedaan-perbedaan pengaturan dalam Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara (dalam hal ini penjelasan Pasal 48) dengan Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka yang berlaku haruslah aturan dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak karena Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 terbit lebih akhir dari Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

Sedangkan cara beracara dalam sidang Peradilan Pajak, maka sesuai dengan tuntutan reformasi dalam bidang hukum dan transparansi kebijakan perpajakan oleh fiskus, pemeriksaan sengketa pajak yang dilakukan secara terbuka untuk umum pada Pengadilan Pajak harus lebih diusahakan lebih memungkinkan keikutsertaan masyarakat, sehingga kebenaran materiil dalam putusan peradilan pajak tersebut dapat diikuti dan dinilai oleh masyarakat. Apabila Wajib Pajak mengajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak maka kewajiban fiskus untuk menjaga dan melindungi kerahasiaan data Wajib Pajak di depan sidang pengadilan

tidak berlaku lagi karena Wajib Pajak sendiri lebih dahulu mengekspos data perpajakannya kepada pengadilan.

Dalam hal Wajib Pajak akan mengajukan perkara pajak, agar Pengadilan Pajak tersebut dapat memenuhi tuntutan pencari keadilan sebagai peradilan yang sederhana, cepat, dan biaya ringan maka pengajuan gugatan atau banding ke pengadilan pajak dapat ditetapkan atau dimungkinkan tanpa melunasi dahulu utang pajaknya. Namun untuk mencegah jangam sampai Wajib Pajak atau pihak ketiga mengajukan gugatan hanya sebagai upaya untuk menunda atau mengelak pembayaran pajak, hakim peradilan pajak diberi kewenangan untuk memberikan sanksi kepada Wajib Pajak yang nakal tersebut. Hukum acara tersebut ditetapkan pada pengadilan pajak di Amerika Serikat sebagai diatur dalam Pasal 6673 ayat (1) *Internal Revenue Code (ICR) ... Procedures instituted primarily for delay, etc. Whenever it appears to the Tax Court that: Proceedings before it have been institute or maintained by the taxpayer primarily for delay; The Taxpayer's positon in such proceeding is frivolour or groundless, or; The Taxpayer unreasonally failed to pursue available administrative remedies. The Tax Court, in its decision, may*

*require the Taxpayer to pay to the United States a penalty not in excess of US \$ 25.000.*

Sanksi denda terhadap Wajib Pajak yang menggugat ke pengadilan di luar pengadilan pajak di Amerika Serikat juga dapat dijatuhkan terhadap wajib pajak yang tidak mempunyai dasar hukum yang kuat dan hanya mencoba-coba untuk menghindari pembayaran pajak dengan denda maksimum US \$ 10.000.

Mengingat pentingnya peran pajak di Indonesia pada saat ini dan masa yang akan datang, maka sanksi atau hukuman denda bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang berusaha mengajukan sengketa pajak dengan maksud untuk menunda pembayaran hutang pajak tersebut dapat dikenakan denda sebesar 200 % (dua ratus persen) dari hutang pajak yang belum dibayar.

## **B. Perumusan Masalah**

Dalam penulisan Kompendium mengenai LEMBAGA PENYELESAIAN SENGKETA PERPAJAKAN proses masalah secara spesifik tidak akan ditentukan, hal ini disebabkan karena kompendium

sendiri mempunyai arti adalah “kumpulan pendapat dari para pakar”. Dengan demikian, maka jika judul telah ditentukan dalam suatu topik untuk penulisan akan diberikan kepada setiap anggota untuk dapat menuangkan pemikirannya mengingat judul mengenai Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan disebut tulisan ilmiah.

### **C. Metode Penelitian**

Seperti halnya dalam proses masalah, maka dalam Metode Penelitian ini akan ditentukan oleh anggota yang akan melakukan penulisan/penelitian terhadap maksud sesuai dengan judul compendium atau terkait dengan judul compendium, dan anggotalah yang menentukan metode sesuai dengan kehendaknya.

### **D. Jangka Waktu Penelitian**

Kegiatan Komentarium Tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan dilaksanakan selama 6 (enam) bulan terhitung mulai bulan April sampai dengan September 2011, Pembiayaan kegiatan ini berasal dari anggaran Badan Pembinaan Hukum Nasional Tahun 2011.

### **E. Personalia Tim**

- Ketua : Dr. Tjip Ismail, S.H., M.H., MBA
- Sekretaris : Artiningsih, S.H., M.H.
- Anggota :
1. Noor M. Aziz, S.H., M.H., M.M.
  2. Syprianus Aristeus, S.H., M.H.
  3. Drs. Ulang Mangun Sosiawan, M.H., APM
  4. Dr. Hari Djatmiko, S.H.
  5. Dr. Machfud Sidik, S.E., M.Sc
  6. Revosia EP Sinaga, SE., Ak., M.Si
  7. Dr. Ali Kadir, S.H., M.Si

### **BAB III**

#### **TINJAUAN LPSP DARI BERBAGAI ASPEK**

##### **A. Pajak dan Keadilan**

Keberadaan pajak terutama berlangsung sejak lahirnya pemerintahan civil, dan dapat dikatakan bahwa pajak merupakan harga yang harus dibayar oleh kehidupan masyarakat civil yang demokratis, bebas dan terorganisir. Pajak tidak hanya mengandung arti berpindahnya dana masyarakat ke pemerintah untuk menyediakan barang publik dan melaksanakan pelayanan publik yang diinginkan masyarakat, namun pajak juga dimaksudkan sebagai refleksi nilai sosial-budaya dan merealisasikan prioritas permintaan masyarakat dalam pelayanan publik dalam rangka mencapai kemakmuran masyarakat (social and economic welfare). Sistem perpajakan harus dimaknai sebagai bagian dari model sosial ekonomi, yang merepresentasikan masyarakat sosial, politik dan kebutuhan ekonomi masyarakat pada periode tertentu, yang berarti bahwa perubahan cita-cita bernegara suatu masyarakat bangsa akan memberikan implikasi terhadap perubahan sistem perpajakan. Karakteristik sistem

perpajakan yang harus mengikuti sistem pemerintahan dan tujuan bernegara tersebut, menjelaskan bahwa kenapa pada dasarnya sistem perpajakan antar negara berbeda, dan kenapa sistem perpajakan selalu berubah dari waktu ke waktu. Salah satu aspek dari suatu sistem perpajakan adalah keadilan di bidang perpajakan. Tidak ada sistem perpajakan yang sempurna di berbagai Negara termasuk Negara-negara OECD ( Organization of Economic Cooperation and Development), tetapi idealnya sistem perpajakan yang modern seharusnya memenuhi prinsip-prinsip sistem perpajakan yang baik terutama sistem perpajakan seharusnya meminimalkan dampak negatif terhadap kehidupan masyarakat dalam berbagai aspek sosial ekonomi, politik dan keadilan.

Konsep kesetaraan dan keadilan di bidang perpajakan merupakan urat nadi sistem perpajakan yang baik. Pemimpin politik memberi penghargaan kepada cita-cita di hampir setiap bidang pembuatan undang-undang dan peraturan perpajakan. Warganegara, apalagi, amat peka terhadap argumen tentang keadilan di hampir setiap debat kebijakan perpajakan. Namun, semua kontroversi yang bersifat populis tersebut, keadilan pajak kurang dipahami dan sering kali penerapannya tidak



sejalan dengan sistem perpajakan yang baik. Konsep keadilan di bidang perpajakan ini sekurang-kurangnya terdiri dari tiga dimensi yang berbeda yaitu: keadilan horizontal, vertikal, dan keadilan individu. Penerapan di antara komponen-komponen ini mempersulit upaya untuk mencari kebijakan pajak yang baik, mendorong debat politik yang lebih banyak menyita retorika keadilan di bidang perpajakan tanpa menyentuh substansinya. Argumen yang paling gencar tentang keadilan di bidang perpajakan adalah pada hubungan yang tidak simetris antara keadilan vertikal yang paling sering diwujudkan pada penerapan pajak progresif dan struktur pengeluaran dan tuntutan keadilan individu, di mana individu bebas melakukan transaksi yang mereka pilih sendiri. Sementara dukungan untuk beberapa aplikasi keadilan vertikal tampak jelas, dalam penentuan tingkat progresivitas yang tepat, dalam hal ini aspek progresif dalam perpajakan telah terbukti sulit untuk diterapkan.

Berbagai upaya secara teknis untuk mengimplementasikan ketiga komponen keadilan di bidang perpajakan tersebut, sulit untuk dilaksanakan secara simultan. Progresivitas dalam pengenaan pajak tetap menjadi batu ujian dalam perdebatan kebijakan perpajakan. Untuk itu,

banyak ahli menyarankan bahwa ketika keadilan di bidang perpajakan tidak dapat diterapkan, maka melalui kebijakan fiskal secara utuh koreksi atas kelemahan sistem perpajakan sebaiknya dapat dilakukan terutama melalui kebijakan belanja Negara dan daerah. Selain itu, kebijakan pajak yang adil semakin dirancukan dengan pemikiran konvensional tentang pajak yang sesuai dengan dasar pengenaan pajak berdasarkan penghasilan, konsumsi, kekayaan atau dasar pengenaan pajak yang lain. Suatu basis pajak tertentu sering kali memiliki prinsip-prinsip dan ukuran keadilan dan kesetaraan yang unik, berbeda dengan prinsip-prinsip keadilan dan kesetaraan sistem perpajakan secara umum. Kontroversi dan kompleksitas masalah keadilan di bidang perpajakan ini, memunculkan banyak teori yang memperkuat argumentasi masing-masing. Banyak ekonom, khususnya, sering beranggapan bahwa keadilan lebih merupakan masalah estetika dari pada analisis. Salah satu argumen tentang keadilan di bidang perpajakan adalah sudut pandang efisiensi ekonomi.

## 1. Kriteria Pajak Yang Baik

Para peneliti di bidang perpajakan telah menaruh perhatian besar pada pemikiran klasik tentang keadilan di bidang perpajakan antara lain dipengaruhi oleh pemikiran Adam Smith di abad ke-18 dan Richard Musgrave di abad 20.

Adam Smith dalam bukunya *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations (1776)* antara lain menyatakan suatu sistem perpajakan yang baik harus memenuhi kriteria yang dikenal sebagai Canons of Taxation, yang terdiri dari empat kriteria yang dikenal sebagai Four Criteria for a "good tax" yaitu :

a. **Equality** – equal treatment of similarly situated taxpayers.

Horizontal equity: all purchasers of the same equity pay the same tax  
vertical equity: unequally situated taxpayers being taxed on their ability to pay as per progressive taxation philosophies. For mining industry – natural conflicts. Mining goal is the maximization of resource utilization; Taxing authority goal is the maximization of social economic benefits to the individual state of taxing power. It is most important canon of taxation which

embodies the principle of equity or justice. It provides the concept of the equality of sacrifice. The amount of the tax paid is to be in portion to the respective abilities of the tax payers. It is not very unreasonable that the rich should contribute to the public expense not only in proportion to their revenue but some thing more than that proportion. **Canon of equality or ability:** Canon of equality, or ability is considered to be a very important canon of taxation. By equality we do not mean that people should pay equal amount by way of taxes to the government. By equality is meant equality of sacrifice, that is people should pay taxes in proportion to their incomes. This principle points to progressive taxation. It states that the rate or percentage of taxation should increase with the increase in income and decrease with the decrease in income. In the words of "The subject of every state ought to contribute towards the support of the government as early as possible in proportion to their respective abilities that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the State".

- b. **Convenient** – a tax that can be readily and easily assessed, collected, and administered. **Canon of convenience:** By this canon, means that the tax should be levied at the time and the manner which is most convenient for the contributor to pay it. For instance, if the tax on agricultural land is collected in installments after the crop is harvested, it will be very convenient for the agriculturists to pay it. Similarly, property tax, house tax, income tax, etc., etc., should be realized at a time when the taxpayer is expected to receive income. The manner of payment of tax should also be convenient. If the tax is payable by cheques, the contributor will be saved from much inconvenience. In the Words of "Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it".
- c. **Certainty** – the consistency & stability in the prediction of taxpayers' bills and the amount of revenue collected over time. **Canon of Certainty:** The tax paid by each individual should be certain but not arbitrary. The time of payment, the manner of

payment, the quantity to pay, should all to be clear and plain to the contributor. **Canon of certainty:** The Canon of certainty implies that there should be certainty with regard to the amount which taxpayer is called upon to pay during the financial year. If the taxpayer is definite and certain about the amount of the tax and its time of payment, he can adjust his income to his expenditure. The state also benefits from this principle, because it will be able to know roughly in advance the total amount which it is going to obtain and the time when it will be at its disposal. If there is an element of arbitrariness in a tax, it will then encourage misuse of power and corruption in this connection remarks: "The tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid all ought to be clear and plain to the contributor and to every other person".

- d. **Economy** – compliance and administration of a tax should be minimal in terms of cost. **Canon of Economy:** The canon of economy implies that the expenses of collection of taxes should

not be excessive. They should be kept as little as possible, consistent with administration efficiency. If the government appoints highly salaried staff and absorbs major portion of the yield, the tax will be considered uneconomical. Tax will also be regarded as uneconomical if it checks the growth of capital or causes it to emigrate to other countries, In the words of "Every tax is to be so contrived as both to take out and keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state".

Beberapa prinsip sistem perpajakan yang baik yang dikemukakan para ahli yang lain selain Canons of Taxation Adam Smith, antara lain Musgrave (1959), Samuelson and Nordhaus (2005), Stiglitz (2000) secara garis besarnya dapat dikemukakan berikut ini :

a. **Canon of productivity:** The canon of productivity indicates that a tax when levied should produce sufficient revenue to the government. If a few taxes imposed yield a sufficient fund for the state, then they should be preferred over a large number of

small taxes which produce less revenue and are expensive in collection.

- b. **Canon of elasticity:** Canon of elasticity states that the tax system should be fairly elastic so that if at any time the government is in need of more funds, it should increase its financial resources without incurring any additional cost of collection. Income tax, railway fares, postal rates, etc., are very good examples of elastic tax. The government by raising these rates a little, can easily meet its rising demand for revenue.
- c. **Canon of simplicity:** Canon of simplicity implies that the tax system should be fairly simple, plain and intelligible to the tax payer. If it is complicated and difficult to understand, then it will lead to oppression and corruption.
- d. **Canon of diversity:** Canon of diversity says that the system of taxation should include a large number of taxes which are economical. The government should collect revenue from its citizens by levying direct and indirect taxes. Variety in taxation is desirable from the point of view of equity, yield and stability.

Dari kutipan tersebut di atas, menurut Adam Smith peneanaan pajak harus memenuhi prinsip-prinsip yang baik yang disebut dengan *the four canons of taxation*, yaitu, (James dan Nobes, 1992: 13) sebagai berikut.

- a. Prinsip keadilan (*equality*), artinya bahwa beban pajak harus sesuai dengan kemampuan relatif dari setiap wajib pajak. Perbedaan dalam tingkat penghasilan harus digunakan sebagai dasar dalam distribusi beban pajak itu sehingga bukan beban pajak dalam arti uang, tetapi beban riil dalam arti kepuasan yang hilang.
- b. Prinsip kepastian (*certainty*), pajak hendaknya tegas, jelas, dan menjamin kepastian bagi setiap wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri.
- c. Prinsip kecocokan (*convenience*), pajak jangan sampai terlalu menekan wajib pajak sehingga wajib pajak akan dengan senang hati melakukan pembayaran pajak kepada pemerintah.

- d. Prinsip efisiensi (*efficiency*), pajak hendaknya menimbulkan kerugian yang minimal dalam arti jangan sampai biaya pemungutannya lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya dan pajak hendaknya mampu menghilangkan distorsi terhadap tingkah laku wajib pajak (prinsip netralitas).

Berbeda dengan Smith, Stiglitz (2000) berpendapat bahwa sistem perpajakan yang baik memiliki ciri-ciri sebagai berikut.

- a. Efisiensi ekonomi (*economic efficiency*) : sistem perpajakan sedapat mungkin tidak mempengaruhi alokasi sumber daya ekonomi yang efisien
- b. Kesederhanaan dalam pengadministrasian (*administrative simplicity*) : sistem perpajakan harus mudah, sederhana dan relatif murah dalam pengadministrasiannya
- c. Fleksibilitas (*flexibility*) : sistem perpajakan harus sedemikian fleksibel untuk menyesuaikan dengan kondisi ekonomi suatu negara
- d. Diterima secara politis (*political responsibility*) : sistem perpajakan harus dirancang sedemikian rupa sehingga terdapat

kepastian tentang seberapa besar masing-masing jenis pajak yang harus ditanggung oleh seseorang yang merefleksikan keinginan masing-masing individu dalam masyarakat

- e. Kejujuran (*Fairness*): sistem perpajakan harus mencerminkan keadilan terhadap masing-masing individu dalam masyarakat

Prinsip perpajakan yang baik menurut Break (1957) harus memenuhi uji standar sebagai berikut.

- a. Aspek Teori

- 1) Keadilan (*equality*), mencakup keadilan horizontal dan keadilan vertikal.
- 2) Efisiensi (*efficiency*), meliputi efisiensi fiskal dan efisiensi ekonomi.

- b. Praktikal

- 1) Netralitas (*neutrality*)
- 2) Kesederhanaan (*simplicity*)
- 3) Kepastian (*certainty*)
- 4) Likuiditas (*liquidity*)

*Prinsip keadilan* sebagaimana dikemukakan baik oleh Smith, Stiglitz, maupun Break, tersebut di atas, pada dasarnya dapat dilihat dari empat aspek. *Pertama*, kejujuran (*fairness*) yang dikenal sebagai prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*) yang pertama kali diperkenalkan oleh Adam Smith lebih dari 200 tahun yang lalu. Dalam hal ini Smith berpendapat bahwa pada dasarnya pajak dikenakan tidak atas dasar kriteria penerimaan maslahat (*the benefit received criterion*), tetapi lebih kepada kemampuan membayar (*ability to pay*). Secara sederhana suatu sistem perpajakan yang adil dalam pelaksanaannya seharusnya tidak memerlukan biaya dan waktu yang berlebihan dan tidak mengganggu tujuan masyarakat untuk mencapai penggunaan sumber ekonomi yang optimal. Ada 3 ukuran yang biasanya dipergunakan untuk mengukur kemampuan seseorang membayar pajak, yaitu: penghasilan konsumsi dan kekayaan. Ketiga-tiganya merupakan ukuran kemakmuran seseorang, tetapi pada umumnya ukuran yang dipakai adalah penghasilan sehingga prinsip kemampuan membayar pajak pada akhirnya diukur dengan suatu konsep pengorbanan sebagai fungsi dari penghasilan seseorang yang

dipergunakan untuk membayar pajak. Ilustrasi di bawah ini memberikan gambaran tentang tidak adanya kesepakatan secara utuh tentang basis pengenaan pajak yang paling baik yang dikaitkan dengan prinsip kemampuan membayar. Dalam prinsip kemampuan membayar, seseorang yang mempunyai kemampuan lebih harus membayar pajak lebih besar dari yang lainnya. Misalnya dua orang masing-masing bernama **Sugianto** dan **Sugiarto**, keduanya memiliki kemampuan yang identik, latar belakang pendidikan yang sama dan potensi penghasilan yang sama. **Sugianto** memilih untuk menjadi konsultan ekonomi dan setiap *minggunya* bekerja selama 42 jam, sedangkan **Sugiarto** memilih menjadi dosen yang dalam satu *minggunya* bekerja selama 30 jam dan sisa waktunya dipergunakan untuk olahraga dan menyalurkan hobi lainnya, keduanya menyenangi masing-masing pekerjaannya. Sudah barang tentu **Sugianto** akan memperoleh penghasilan yang lebih besar daripada **Sugiarto**. Apakah adil bila **Sugianto** dikenakan pajak penghasilan yang lebih tinggi daripada **Sugiarto**? Berdasarkan prinsip kemampuan membayar, masih perlu dipertanyakan apakah ukuran penghasilan riil

atau potensi penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajak. Dalam praktek tentunya tidak mungkin mengenakan pajak penghasilan atas dasar potensi penghasilan seseorang. Persoalan lain yang muncul mengenai prinsip kejujuran, apakah penghasilan atau konsumsi sebagai pilihan yang paling baik sebagai dasar pengenaan pajak? Penghasilan yang diterima seseorang secara luas menjadi ukuran untuk menentukan dasar pengenaan pajak, yang dikenal sebagai pajak penghasilan. Banyak ahli ekonomi juga berpendapat bahwa konsumsi merupakan pilihan yang lebih baik sebagai dasar pengenaan pajak, yang dikenal dengan cukai, pajak penjualan, atau Pajak Pertambahan Nilai. Dilihat dari segi keadilan horizontal, jenis pajak atas konsumsi dianggap cukup adil jika indeks keadilan tersebut dinyatakan dari segi konsumsi. Demikian pula dilihat dari segi keadilan vertikal, pajak atas konsumsi akan bersifat proporsional terhadap konsumsi. Akan terlihat tidak adil jika indeksnya dinyatakan dari segi penghasilan. Pengenaan pajak tersebut akan bersifat regresif terhadap penghasilan karena konsumsi

sebagai persentase penghasilan akan menurun jika skala penghasilan mengalami kenaikan.

*Kedua*, prinsip keadilan di bidang perpajakan dikenal dengan keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal mengandung arti bahwa mereka yang mempunyai kemampuan yang sama harus membayar pajak dengan jumlah yang sama (*equals treated equals*), sedangkan keadilan vertikal mengandung arti bahwa mereka yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar pajak yang lebih besar pula. Penerapan kedua kaidah tersebut memerlukan ukuran kuantitatif mengenai kemampuan membayar. Idealnya, ukuran ini disesuaikan dengan tingkat kesejahteraan secara menyeluruh yang dapat diperoleh seseorang yang meliputi penghasilan, konsumsi, tabungan, pemilikan kekayaan, waktu yang luang untuk rekreasi, dan kenikmatan lainnya. Sayangnya, ukuran yang bersifat komprehensif ini tidak mudah untuk diperoleh, sehingga keadilan dalam pengenaan pajak menurut kaidah ini juga mengandung beberapa kelemahan.

*Ketiga*, beban pajak (*tax incidence*), ialah keadilan yang dikaitkan dengan bukan hanya pada titik-titik mana pajak tersebut harus dibebankan, tetapi siapa sebenarnya yang pada akhirnya menanggung beban pajak tersebut. *Keempat*, keadilan atas dasar manfaat yang diterima oleh wajib pajak (*the benefit-received criterion*) adalah prinsip pengenaan pajak berdasarkan atas manfaat yang diterima oleh wajib pajak atas pelayanan barang publik yang disediakan oleh pemerintah. Namun, setiap orang mempunyai pilihan utama atau preferensi terhadap barang publik yang berbeda-beda sehingga formula pengenaan pajak berdasarkan prinsip ini akan tergantung pada elastisitas pendapatan dan harga terhadap permintaan barang publik. Menurut prinsip ini, beban akhir suatu pajak dapat dilihat dari keseimbangan anggaran pemerintah untuk menyediakan barang-barang publik. Karena setiap orang mempunyai preferensi yang berbeda-beda, maka orang yang berkepentingan dengan penyediaan suatu barang publik akan bersedia membayar sejumlah tertentu sesuai dengan skala permintaannya, sehingga tercapai suatu efisiensi dalam penyediaan barang publik dan belanja pemerintah.



Keseimbangan anggaran dan preferensi masyarakat terhadap barang publik ini dikenal dengan model pertukaran suka-rela (*voluntary exchange model*). Namun, banyak pula penyediaan pelayanan pemerintah seperti pertahanan, keamanan, dan pelestarian lingkungan hidup, serta model pertukaran suka-rela tidak dapat digunakan untuk menetapkan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak karena tidak ada seorangpun yang secara suka-rela bersedia untuk menanggung penyediaan barang publik jenis ini.

Selanjutnya, *prinsip kepastian dan likuiditas* mengandung arti bahwa pengenaan pajak harus tegas, jelas, dan memiliki unsur kepastian khususnya atas objek, subjek, dan jumlah pajak yang terutang yang harus ditanggung oleh wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri. Prinsip kepastian dalam pelaksanaan pengenaan pajak secara implisit harus melindungi wajib pajak untuk dibebani pajak melebihi yang seharusnya dibayar. Prinsip kepastian dan kesederhanaan seringkali mengabaikan prinsip keadilan dan efisiensi. Dengan kata lain, suatu peraturan perundangan perpajakan

kadang-kadang lebih mengutamakan kepastian dan kesederhanaan untuk menghindari kecanggihan dan kompleksitas perhitungan yang pada akhirnya menimbulkan ketidakpastian. Pertimbangan likuiditas muncul pada saat kewajiban perpajakan harus dipenuhi dengan pembayaran pajak yang terutang dalam bentuk uang daripada dalam bentuk natura.

*Prinsip kecocokan* mengandung arti bahwa dalam pengenaan pajak harus memperhatikan saat yang tepat kapan kewajiban perpajakan tersebut harus ditunaikan oleh wajib pajak sedemikian rupa sehingga wajib pajak dengan sukarela akan memenuhi kewajiban perpajakannya kepada pemerintah. Untuk itu, setiap pajak harus dipungut pada waktu dan dengan cara yang paling menyenangkan bagi wajib pajak. Misalnya pemungutan PBB di daerah pertanian, seyogyanya dilaksanakan setelah para wajib pajak menjual hasil pertaniannya.

*Prinsip efisiensi* mengandung arti bahwa pengenaan pajak harus benar-benar memperhatikan biaya pemungutan yang sekecil-kecilnya jika dibandingkan dengan penerimaan yang berasal dari

pemungutan pajak tersebut, dampak distorsi terhadap keputusan wajib pajak dalam produksi, konsumsi serta mekanisme harga harus dapat diminimalkan. Menurut James dan Nobes (1992: 33-34), dan Ontario Fair Tax Commission (1993), biaya pemungutan yang relatif kecil, pada umumnya berkaitan dengan biaya administrasi pemungutan pajak dan biaya wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya harus murah dan sesederhana mungkin (*on the grounds of efficiency on administrative costs and compliance cost*). Prinsip efisiensi yang dikaitkan dengan dampak distorsi yang minimal, atau pengenaan pajak sedapat mungkin netral terhadap mekanisme harga, keputusan wajib pajak dalam memproduksi dan konsumsi. Hampir semua ahli berpendapat bahwa sangat sulit untuk mendapatkan jenis pajak yang sama sekali tidak memberikan dampak negatif terhadap alokasi sumber daya ekonomi.

Pengenaan suatu pajak yang bersifat *lump-sum* terhadap setiap orang yang dikenal sebagai *poll-tax*, barangkali tidak memberikan distorsi yang berarti karena pajak ini tidak membedakan

tingkah laku ekonomi dari wajib pajak sehingga tidak menimbulkan ketidakefisienan atau *excess burden* yang berarti.

Kenetralan pengenaan *poll-tax* terhadap alokasi sumber daya ekonomi dapat berlangsung sepanjang wajib pajak tidak mengubah keputusannya untuk memperkecil jumlah keluarganya misalnya melalui keluarga berencana sehingga pengenaan *poll-tax* pun masih mungkin memberikan dampak distorsi. Pemerintah kerajaan Inggris pada tahun 1990 memberlakukan *poll-tax* ini, tetapi negara tersebut kurang memperhatikan aspek lainnya dari prinsip perpajakan yang baik, yaitu keadilan. *Poll-tax* dikenal sebagai suatu jenis pajak yang tidak adil dan memberatkan keluarga berpenghasilan rendah. Kisah *poll-tax* di Inggris ini menggambarkan secara jelas suatu dilema penting di masyarakat modern mengenai pilihan antara efisiensi dan keadilan dalam menentukan kebijakan ekonomi khususnya di bidang perpajakan (Stiglitz, 2000).

### 3. Teori Ekonomi Perpajakan

Ekonom menempatkan teori perpajakan sebagai bagian dari teori *Public Finance*, antara lain menyatakan bahwa sistem

perpajakan yang baik terutama harus memenuhi keadilan di bidang perpajakan yang pada dasarnya dapat dikutip berikut ini.

- a. Benefit Theory, According to this theory, the state should levy taxes on individuals according to the benefit conferred on them. The more benefits a person derives from the activities of the state, the more he should pay to the government. This principle has been subjected to severe criticism on the following grounds:  
**Firstly**, If the state maintains a certain connection between the benefits conferred and the benefits derived. It will be against the basic principle of the tax. A tax, as we know, is compulsory contribution made to the public authorities to meet the expenses of the government and the provisions of general benefit. There is no direct quid *pro quo* in the case of a tax. **Secondly**, most of the expenditure incurred by the state is for the general benefit of its citizens, It is not possible to estimate the benefit enjoyed by a particular individual every year. **Thirdly**, if we apply this principle in practice, then the poor will have to pay the heaviest taxes, because they benefit more from the services of the state. If

we get more from the poor by way of taxes, it is against the principle of justice?

- b. The Cost of Service Theory; Some economists were of the opinion that if the state charges actual cost of the service rendered from the people, it will satisfy the idea of equity or justice in taxation. The cost of service principle can no doubt be applied to some extent in those cases where the services are rendered out of prices and are a bit easy to determine, e.g., postal, railway services, supply of electricity, etc., etc. But most of the expenditure incurred by the state cannot be fixed for each individual because it cannot be exactly determined. For instance, how can we measure the cost of service of the police, armed forces, judiciary, etc., to different individuals? Dalton has also rejected this theory on the ground that there is no quid *pro qua* in a tax.
- c. Ability to Pay Theory; The most popular and commonly accepted principle of equity or justice in taxation is that citizens of a country should pay taxes to the government in accordance

with their ability to pay. It appears very reasonable and just that taxes should be levied on the basis of the taxable capacity of an individual. For instance, if the taxable capacity of a person A is greater than the person B, the former should be asked to pay more taxes than the latter. It seems that if the taxes are levied on this principle as stated above, then justice can be achieved. But our difficulties do not end here. The fact is that when we put this theory in practice, our difficulties actually begin. The trouble arises with the definition of ability to pay. The economists are not unanimous as to what should be the exact measure of a person's ability or faculty to pay. The main view points advanced in this connection are as follows: **(a) Ownership of Property:** Some economists are of the opinion that ownership of the property is a very good basis of measuring one's ability to pay. This idea is out rightly rejected on the ground that if a persons earns a large income but does not spend on buying any property, he will then escape taxation. On the other hand, another person earning income buys property, he will be subjected to taxation. Is

this not absurd and unjustifiable that a person, earning large income is exempted from taxes and another person with small income is taxed? **(b) Tax on the Basis of Expenditure:** It is also asserted by some economists that the ability or faculty to pay tax should be judged by the expenditure which a person incurs. The greater the expenditure, the higher should be the tax and *vice versa*. The viewpoint is unsound and unfair in every respect. A person having a large family to support has to spend more than a person having a small family. If we make expenditure. as the test of one's ability to pay, the former person who is already burdened with many dependents will have to' pay more taxes than the latter who has a small family. So this is unjustifiable. **(c) Income as the Basics:** Most of the economists are of the opinion that income should be the basis of measuring a man's ability to pay. It appears very just and fair that if the income of a person is greater than that of another, the former should be asked to pay more towards the support of the government than the latter. That is why in the modern tax system of the countries of the world,

income has been accepted as the best test for measuring the ability to pay of a person.

Selanjutnya menurut ekonom klasik, pengenaan pajak harus proporsional terhadap penghasilan individu wajib pajak, hal ini berarti bahwa pengenaan pajak sejalan dengan pengorbanan yang proporsional bagi individu wajib pajak. Pendapat ini berbeda dengan ekonom modern yang menyatakan bahwa pengorbanan yang adil hanya dapat dicapai melalui pengenaan pajak yang bersifat progresif, yaitu makin tinggi tingkat penghasilan akan dibebani tarif pajak yang lebih tinggi. Esensi sistem perpajakan yang baik ditengarai oleh prinsip-prinsip berikut ini (Nightingale, 2000) :

- a. **First**, a good tax system should lead to fair and equal distribution of wealth in the community.
- b. **Second**, it should be composed in such a way that it yields sufficient revenue to the government.
- c. **Third**, the cost on collection of taxes should not be excessive.

- d. **Fourth**, the burden of taxes should be distributed in proportion to the ability of the tax-payer, i.e., it should be progressive in character.
- e. **Fifth**, taxes should be levied at such a time or in the manner which is most likely to be convenient for the tax-payer to pay it.
- f. **Sixth**, tax system should be fairly elastic.
- g. **Seventh**, there should be certainty with regard to the time and the amount to be paid to the government.
- h. **Eighth**, the system of taxation should be fairly simple, It should also be easy to administer.

#### 4. Pragmatisme Implementasi Keadilan Pajak

Dalam kurun waktu akhir abad 20 dan menginjak abad ke 21, konsepsi keadilan di bidang perpajakan secara gradual mulai ditinggalkan, kecenderungan pergeseran ini jelas salah arah, yang berasal dari kesalah pahaman dari kontribusi pemikiran yang dimunculkan oleh para ekonom dan otoritas pajak di berbagai Negara yang berpandangan pragmatis. Mereka berpendapat bahwa dengan asumsi bahwa jawaban untuk pertanyaan keadilan lebih

bernuansa politik dan populis daripada aspek ekonomi perpajakan dan prinsip-prinsip perpajakan sebagai sumber keuangan Negara dan daerah. Para ekonom dan otoritas pajak memiliki peran penting dalam mengembangkan pemikiran tentang keadilan di bidang perpajakan yang seharusnya konsisten dengan prinsip-prinsip sistem perpajakan yang baik (*canon of equality*). Mereka mungkin tidak selalu dapat menentukan jawaban yang "benar" dalam hal keadilan, tetapi mereka sering mengidentifikasi pendekatan keadilan di bidang perpajakan yang sulit untuk diimplementasikan khususnya atas dasar argumen kesederhanaan administrasi perpajakan. Solusi ketidakadilan ini, diharapkan dapat dikoreksi melalui kebijakan belanja Negara dan daerah yang lebih konsisten dan efisien dalam penyelenggaraan pelayanan publik. Namun, ironisnya justru kebijakan belanja Negara dan daerah dalam banyak hal ternyata kurang mencerminkan keadilan. Hal ini dapat dilihat dari masih besarnya kontribusi belanja Negara dan daerah yang dialokasikan hanya untuk memenuhi kebutuhan aparat dan berbagai belanja yang non-produktif lainnya. Tidak ada yang lebih mendasar dengan karakter demokrasi

yang sukses daripada kepercayaan warga negaranya dalam proses peradilan dan legislatif yang melindungi hak asasi manusia dan memberikan keadilan yang sama terutama dalam kaitannya dengan beban akhir pajak (*tax incidence*) berdasarkan hukum yang berlaku. Hak-hak asasi manusia untuk memperoleh perlakuan yang adil dari Negara termasuk perlakuan yang adil di bidang perpajakan harus mendapat perhatian secara inklusif dengan mempertimbangkan berbagai aspek lainnya termasuk kebutuhan keuangan Negara dan daerah. Berbagai deklarasi dan konvensi, seperti Deklarasi Universal PBB tahun 1948 tentang Hak Asasi Manusia, menyatakan bahwa hak-hak tertentu yang berasal dari kondisi manusia, termasuk preferensi budaya harus dilindungi terutama di negara yang demokratis dan menghargai kebebasan individu. Memang, sulit untuk mengidentifikasi tindakan pemerintah yang kurang memberikan perlakuan kesetaraan dan keadilan termasuk di bidang perpajakan. Status keadilan sebagai prinsip politik adalah unik, tetapi tidak selalu kekuatan pendorong dan *check and balance* mampu mengontrol tindakan tertentu pemerintah yang menyimpang dari prinsip-prinsip

tersebut. Prinsip keadilan di bidang perpajakan dalam beberapa hal sering dikalahkan oleh tujuan lain seperti efisiensi, pertumbuhan ekonomi, kesederhanaan dalam administrasi perpajakan serta karakter institusi Pemerintah di berbagai sektor yang masih berkecenderungan *abuse the power* dalam menjalankan fungsinya.

Keadilan di bidang perpajakan dan kebijakan anggaran negara dan daerah merupakan satu mata rantai yang saling terkait sebagai bagian dari kebijakan fiskal. Standar keadilan di bidang perpajakan dalam banyak hal tidak dapat dipenuhi tanpa mengaitkannya dengan kebijakan anggaran negara dan daerah. Sebagai contoh pengenaan jenis-jenis pajak yang bersifat regresif, berdampak pada beban pajak yang berlebihan terhadap kelompok masyarakat berpendapatan rendah, hal ini bertentangan dengan prinsip *canon of equality* dari Adam Smith. Ketidakadilan dalam pengenaan pajak yang regresif ini seyogyanya dikoreksi melalui kebijakan belanja negara dan daerah yang berpihak pada kepentingan rakyat kecil, misalnya melalui penggunaan dana yang berasal dari pajak khususnya pajak regresif untuk memberikan manfaat dan

pelayanan yang lebih besar pada kelompok masyarakat berpendapatan rendah antara lain melalui pembangunan lingkungan pemukiman kumuh, rehabilitasi Puskesmas, Sekolah Dasar, perbaikan saluran irigasi tersier, dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya. Dengan kata lain, kebijakan perpajakan dan belanja negara dan daerah juga harus selalu muncul untuk memenuhi standar keadilan yang holistik.

Literatur keuangan publik, khususnya seperti yang dijelaskan oleh Richard Musgrave dan Peggy Musgrave (1959;1989), luar biasa berguna dalam cara membedakan antara keadilan horizontal dan vertikal. Keadilan horizontal mengacu pada perlakuan yang sama dalam pembebanan pajak terhadap wajib pajak yang memiliki kondisi basis pajak yang sama. Sedangkan keadilan vertikal mengacu pada perlakuan yang berbeda dalam pembebanan pajak terhadap wajib pajak yang memiliki kondisi basis pajak yang berbeda. Jika penghasilan sebagai satu-satunya ukuran dasar pengenaan pajak seseorang, maka penerapan keadilan horizontal menuntut bahwa dua orang dengan penghasilan yang sama, harus

dibebani pajak penghasilan yang sama. Atau, keadilan vertikal didasarkan pada premis bahwa seseorang dengan penghasilan yang lebih tinggi, maka yang bersangkutan harus dibebani pajak yang lebih tinggi. Tetapi keadilan di bidang perpajakan khususnya yang diukur dari penghasilan, ternyata dalam kenyataannya tidak mudah untuk diimplementasikan (lihat kasus pengenaan PPH pada Sugianto dan Sugiarto di atas).

Keadilan horizontal mensyaratkan bahwa mereka dengan status sama diukur berdasarkan kemampuan ekonomi atau skala yang lain harus diperlakukan sama dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Mereka harus membayar besaran pajak yang sama dan menerima kuantitas dan kualitas manfaat pelayanan publik yang sama. Keadilan vertikal, dalam kajian ini, mensyaratkan bahwa mereka yang kurang mampu dibebani pajak yang relatif lebih ringan dibandingkan dengan mereka yang memiliki kemampuan yang lebih besar. Progresivitas sering dianggap identik dengan keadilan vertikal, tetapi bahkan berbagai literatur ekonomi dan keuangan publik secara konsisten menyatakan bahwa tarif progresif atas pajak penghasilan

secara umum diterima sebagai penerapan kebijakan perpajakan yang mencerminkan keadilan. Beberapa ahli teori berpendapat bahwa keadilan horizontal dan vertikal merupakan sisi yang berbeda dari mata uang yang sama. Dengan kata lain, kedua prinsip tersebut memegang premis yang sama, yaitu bahwa mereka yang kurang mampu harus membayar kewajiban perpajakan lebih rendah dan menikmati lebih banyak penyediaan barang dan pelayanan publik.

Keadilan vertikal sebagaimana diuraikan di atas, mensyaratkan bahwa mereka dengan status yang berbeda diukur berdasarkan kemampuan ekonomi atau skala lain yang lain harus diperlakukan berbeda dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Mereka harus membayar jumlah pajak yang berbeda dan menerima kuantitas dan kualitas manfaat pelayanan publik yang berbeda pula sesuai dengan kemampuan membayar mereka (*the principle of ability to pay*). Semakin tinggi penghasilan seseorang, semakin besar fraksi penghasilan tersebut yang berasal dari rente ekonomi atas tingkat investasinya. Dengan definisi ini, rente ekonomi adalah pembayaran faktor produksi melebihi yang dibutuhkan untuk menempatkan satu



faktor dalam penggunaan yang paling produktif sehingga dapat dikenakan pajak sama sekali tanpa mengganggu produksi dari investasi yang bersangkutan. Akibatnya, dengan tidak adanya pajak khusus yang dikenakan pada rente ekonomi berupa pajak progresif justru menciptakan ketidakadilan. Untuk itu, penerapan pajak progresif yang disesuaikan dengan tingkat penghasilan tertinggi dianggap sebagai kompensasi rente ekonomi yang dinikmati individu tersebut.

Dalam ekonomi pasar, investasi yang lebih besar akan memberikan keuntungan yang lebih tinggi pula. Hal ini disebabkan oleh skala ekonomi dan jangkauan peningkatan peluang investasi tersebut. Di samping kekuatan-kekuatan ekonomi, para investor dalam banyak hal memiliki peluang yang lebih besar untuk mengontrol jumlah modal yang lebih besar dalam masyarakat, sering kali para investor berpeluang yang lebih besar dalam cara yang lebih memaksimalkan kekayaannya. Jadi, karena kedua realitas ekonomi dan politik dalam ekonomi pasar tersebut, hal tersebut merupakan proses alami bagi individu dan perusahaan terkaya dalam masyarakat

untuk menjadi lebih kaya secara tidak proporsional dari waktu ke waktu. Untuk mencegah ketidakstabilan politik akibat stratifikasi alami tersebut, semua negara demokrasi dan penganut sistem ekonomi pasar bebas menerapkan pajak progresif dan program untuk meningkatkan kesempatan ekonomi bagi kelompok masyarakat berpendapatan rendah melalui kebijakan belanja Negara dan daerah yang pro kelompok masyarakat berpendapatan marginal, rendah dan miskin.

Kritik terhadap keadilan vertikal sering bernuansa terlalu jauh. Dalam perdebatan historis mengenai keadilan vertikal, hampir tidak ada yang berbeda pendapat bahwa masyarakat yang tergolong miskin harus membayar pajak lebih rendah dari kelompok masyarakat yang tergolong kaya. Konsistensi ini menyiratkan bahwa bahkan mereka yang berpendapat progresif yang standar dan bersifat subjektif tetap memiliki pemikiran yang relatif sama, yaitu makin tinggi kemampuan membayar seseorang, maka makin besar fraksi penghasilan atau kekayaan mereka yang harus dibebani pajak. Dalam prakteknya, upaya pemerintah untuk mempromosikan keadilan

vertikal biasanya melalui pengenaan pajak dari orang pribadi berdasarkan transaksi, seperti penjualan barang dan jasa, modal kerja, atau transaksi bisnis lainnya. Akibatnya, pajak adalah salah satu sumber yang paling mungkin bagi pemerintah untuk memindahkan dana masyarakat terutama yang berpenghasilan tinggi ke kas Negara dan daerah.

Literatur keuangan publik membedakan antara pajak dengan basis pengenaan berdasarkan manfaat (*benefit principle*) dan jenis pajak dengan basis pengenaan berdasarkan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*). Jenis pajak yang berbasis *benefit principle*, pajak tersebut dibayar kepada pemerintah kira-kira setara dengan harga yang dibayar di pasar dalam kasus ini penyediaan barang publik dan pelayanan umum yang diselenggarakan oleh pemerintah. Pajak Bumi dan Bangunan dan *Toll-Road Surcharge* (Charges Jalan Tol) adalah contoh umum dari pungutan ini. Sebaliknya, menerapkan standar "kemampuan untuk membayar" berarti orang pribadi membayar pajak tanpa mempersoalkan apakah yang bersangkutan menerima manfaat atas tersedianya barang publik

seperti menggunakan jalan raya, lingkungan pemukiman yang sehat, puskesmas atau sarana dan prasarana umum lainnya. Adam Smith, bapak ekonomi, sering dikesankan bahwa dengan adanya konsep kemampuan membayar ini, kelompok masyarakat yang lebih mampu harus memberikan kontribusi yang lebih besar melalui pembayaran pajak atas penyediaan barang publik oleh Pemerintah.

Sebuah perdebatan yang sengit tentang pajak dihidupkan kembali dalam beberapa tahun terakhir telah berpusat pada gagasan bahwa konsumsi, bukan penghasilan, harus mewakili basis utama sistem perpajakan di masa mendatang. Di sebagian besar negara-negara di seluruh dunia, Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan salah satu sumber utama pendapatan negara dan dirancang sebagai *money machine* dewasa ini dan di masa mendatang sebagai jenis pajak konsumsi. Sementara PPN sering bersaing dengan pajak penghasilan sebagai sumber utama penerimaan negara, jarang terjadi kedua jenis pajak ini menggantikan satu dengan lainnya, dengan kata lain kedua jenis pajak ini selalu menjadi andalan penerimaan Negara. Para pendukung pajak konsumsi yang menganggap lebih superior

dari pada semua basis pajak lainnya termasuk terhadap pajak penghasilan memahami bahwa PPN adalah termasuk jenis pajak yang tidak memenuhi syarat *Canon of Equality*. Dari sudut pandang tersebut, sekali lagi satu-satunya cara untuk mengoreksi ketidakadilan dalam pengenaan PPN, adalah melalui kebijakan belanja Negara dan daerah, yaitu memberikan prioritas pada penyediaan barang publik dan pelayanan masyarakat yang memberikan manfaat paling besar bagi kelompok masyarakat berpendapatan rendah dan miskin serta meminimalisir belanja Negara dan daerah yang tidak perlu (*un-necessary spendings*). Berdasarkan fakta empiris tersebut, sebagian besar pemerintah di berbagai negara cenderung menggunakan basis pajak penghasilan, konsumsi, kekayaan, dan properti sebagai pilar sumber penerimaan Negara dan daerah meskipun disadari bahwa jenis-jenis pajak tersebut tidak sepenuhnya memenuhi syarat *Canon of Equality*.

##### **5. Peraturan Perundangan Bidang Perpajakan dan Keadilan Perpajakan**

Bahwa prinsip-prinsip keadilan memiliki pengaruh kuat pada kebijakan seharusnya tidak mengejutkan. Keadilan terkait erat dengan keadilan di bidang perpajakan, dan keadilan berkaitan erat dengan pembuatan undang-undang yang harus memenuhi hakekat keadilan. Masih banyak, hukum publik merupakan upaya untuk meningkatkan keadilan. Bahkan undang-undang yang menekankan masalah lain, seperti efisiensi, harus mempertimbangkan prinsip-prinsip keadilan tersebut. Dari pemikiran ideal ini, kita kemudian beralih ke pelaksanaannya di lapangan. Pengertian yang berbeda dari keadilan, keadilan vertikal dan redistribusi kekayaan dari kelompok masyarakat yang berpendapatan tinggi kepada kelompok masyarakat yang berpendapatan rendah dalam beberapa hal bertentangan dengan keadilan individu. Keadilan bahkan tidak didefinisikan secara konsisten antara pajak dan sistem pengeluaran Negara dan daerah, sehingga apa yang kadang-kadang disebut kebijakan pajak regresif terpaksa tetap dilaksanakan untuk memenuhi kebutuhan mobilisasi penerimaan Negara dan daerah. Di tengah kompleksitas ini, sangat mengoda untuk menyimpulkan bahwa *keadilan* menjadi suatu

barang mewah yang sulit untuk dipenuhi paling tidak dalam jangka pendek dan menengah. Meskipun banyak sumber kompleksitas, prinsip keadilan adalah standar pertama yang harus dipenuhi dalam menerapkan sistem perpajakan yang baik. Sederhananya, negara yang demokratis tidak bisa mengabaikan prinsip tersebut dengan berbagai alasan. Prinsip-prinsip keadilan mungkin diabaikan pada waktu tertentu dan dalam undang-undang tertentu, tetapi peraturan perundangan yang distortif terhadap prinsip-prinsip keadilan tersebut harus dihilangkan secara gradual dan berkelanjutan. Pemikiran ini juga harus diimplementasikan untuk menganalisis permasalahan yang berkaitan dengan materi perundang-undangan perpajakan khususnya yang berkaitan dengan penyelesaian sengketa pajak. Pajak meskipun dijadikan sebagai sumber penerimaan negara yang utama, tetapi dalam administrasi pemungutannya tidak boleh sewenang-wenang dan mengorbankan prinsip keadilan termasuk keadilan individu wajib pajak. Pengenaan sanksi administrasi yang tinggi dalam keberatan dan banding pada dasarnya dimaksudkan agar lembaga keberatan dan banding tidak

dijadikan alasan penundaan pembayaran pajak, tetapi disisi lain bagi wajib pajak, penerapan sanksi administrasi yang berlebihan dianggap sebagai suatu ancaman dan hambatan dalam proses pencarian keadilan. Teori ini dapat dijadikan sebagai pertimbangan untuk membuat suatu ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak yang tetap menyeimbangkan kepentingan wajib pajak dengan kepentingan Pemerintah dalam rangka memobilisasi sumber-sumber penerimaan APBN dan APBD. Memberi kesempatan kepada masyarakat untuk ikut berpartisipasi dalam penyusunan peraturan merupakan salah satu ciri dari teori ini sehingga tercipta suatu peraturan yang sesuai dengan aspirasi rakyat.

Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasari pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dari : *pertama*, keadilan dalam hubungan antara pemerintah dan wajib pajak, *kedua*, keadilan dari alokasi beban pajak pada

berbagai golongan masyarakat. Sanksi bukanlah satu-satunya cara untuk menciptakan agar suatu peraturan dapat ditaati, tetapi bagaimana menumbuhkan kesadaran hukum merupakan hal yang sangat penting. Penerapan sanksi yang tinggi dalam pengajuan keberatan dan banding pajak tentunya tidak sejalan dengan teori ini, upaya peningkatan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran pajak dapat ditempuh melalui penciptaan suatu peraturan yang adil. Undang-undang yang adil secara tidak langsung dapat mempengaruhi kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dan ketaatan wajib pajak. Kepatuhan Wajib Pajak secara suka rela akan datang dengan sendirinya jika hukum dirasa adil dan sesuai hak asasi manusia. Di samping itu perlu diingat bahwa dalam sistem perpajakan yang menganut sistem “*self-assessment*”, peranan penerimaan pajak yang berasal dari *enforcement* terutama berasal dari penerbitan Surat Ketetapan Pajak (skp) hanya sekitar 8% dari total penerimaan pajak, sehingga kekuatan penerapan sanksi administrasi berupa denda yang tidak berat (50% untuk keberatan yang ditolak dan 100% untuk

permohonan banding yang ditolak) akan mengganggu kinerja penerimaan perpajakan adalah sangat berlebihan.

Utang pajak menurut sistem *self assessment* timbul manakala telah terpenuhi syarat subyektif dan obyektif menurut ketentuan undang-undang, tanpa menunggu adanya campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak. Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem *self assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrument pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalah gunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih hasil pemeriksaan dengan jumlah yang dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya dan menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (skp) yang mempunyai kedudukan sama dengan Surat Tagihan Pajak. Surat Ketetapan tersebut dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak

Lebih Bayar ( SKPLB ), Surat Ketetapan Pajak Nihil ( SKPN ).

Dalam praktek seringkali terjadi wajib pajak tidak menyetujui besarnya jumlah pajak yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak sebagaimana yang tertuang dalam skp. Perbedaan perhitungan antara fiskus dan wajib pajak inilah merupakan salah satu sebab timbulnya suatu sengketa pajak. Definisi sengketa pajak itu sendiri menurut Pasal 1 ayat (5) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak adalah, sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, dalam kerangka negara hukum wajib pajak berhak diberi perlindungan hukum yang salah satu bentuknya adalah perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan suatu sengketa. Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pendapatan negara, pajak

mempunyai peraturan-peraturan yang berbeda yang tersebar dalam berbagai ketentuan baik dilihat dari prosedur, mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sesuai dengan sifat pajak sebagai sumber utama pendapatan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang spesifik yang tersebar dalam berbagai ketentuan. Spesifikasi ini juga terlihat dalam prosedur dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik tersendiri yang berbeda dengan penyelesaian sengketa dalam sistem peradilan pada umumnya. Hal yang membedakan penyelesaian sengketa pajak dengan penyelesaian sengketa pada umumnya adalah pertama: mengenai prosedur, dalam penyelesaian sengketa pajak ada ketentuan yang menyatakan bahwa, pengajuan keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Undang- undang tidak memberi penjelasan secara jelas, dasar jumlah pajak yang harus dibayar apakah sesuai dengan SPT atau skp. Tidak adanya pengaturan yang jelas mengenai ketentuan tersebut, oleh fiskus ditafsirkan sebagai keharusan

wajib pajak untuk melunasi seluruh hutang pajaknya sesuai dengan jumlah yang tertuang dalam skp. Apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak, penafsiran tersebut dianggap kurang memberi rasa keadilan bagi wajib pajak, karena jumlah hutang pajak yang tertuang dalam skp justru merupakan obyek yang disengketakan. Hal ini juga tidak konsisten dengan asas self assessment yang dianut. Syarat ini dirasa sangat memberatkan wajib pajak dan tidak sesuai dengan syarat yang harus dipenuhi peradilan pada umumnya, bahwa peradilan harus dilakukan dengan biaya murah.

Penafsiran ketentuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan utang pajak dengan keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertuang dalam skp menimbulkan masalah manakala dikaitkan dengan syarat pengajuan keberatan dan banding itu sendiri. Salah satu syarat pengajuan banding adalah adanya kewajiban wajib pajak untuk membayar sebesar 50% dari jumlah pajak yang tertuang. Berkaitan dengan syarat ini ketentuan “ Tidak menunda pembayaran

pajak “ dalam banding diartikan sebagai keharusan membayar pajak hanya sebesar 50% dari jumlah yang tertuang dalam skp. Hal demikian berbeda dalam pengajuan keberatan. Dalam pengajuan keberatan memang tidak ada syarat yang mengharuskan wajib pajak untuk melunasi seluruh utang pajaknya sejumlah yang tertuang dalam skp, tetapi dengan adanya ketentuan “ tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak “ diartikan oleh fiskus sebagai keharusan untuk melunasi utang pajaknya sebesar yang tertuang dalam skp, dan apabila tidak dilunasi fiskus berwenang melakukan tindakan penagihan, maka secara tidak langsung “ keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertera dalam skp “ menjadi syarat pengajuan keberatan. Ketidak sesuaian syarat antara keberatan dan banding inilah yang menimbulkan persoalan, sedangkan pengajuan banding dalam penyelesaian sengketa pajak selalu diawali dengan adanya pengajuan keberatan. Syarat “Pengajuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak “ yang oleh fiskus ditafsirkan melunasi semua jumlah pajak sebagaimana yang tertuang dalam skp dalam UU

KUP yang baru ( UU No 28 Tahun 2007 ) sudah dihapus dan diganti dengan kewajiban membayar pajak minimal sesuai yang disepakati wajib pajak. Tetapi ada ketentuan lain bahwa ketika wajib pajak kalah dalam keberatan maka wajib pajak dikenai sanksi 50% dan apabila wajib pajak ingin melanjutkan mencari upaya hukum lanjutan yaitu banding dan dalam putusan banding wajib pajak diputus kalah maka wajib pajak dikenai sanksi sebesar 100%. Disisi lain ketika fiskus yang dinyatakan kalah dalam keberatan maupun banding, fiskus hanya dikenai sanksi pembayaran bunga 2 % sebulan. Berdasarkan hal tersebut terlihat ada ketidakseimbangan aturan antara wajib pajak dengan fiskus. Disamping itu adanya sanksi denda pembayaran 50% dan 100% jika wajib pajak kalah dalam keberatan dan banding lebih dirasa sebagai suatu ancaman bagi wajib pajak dalam mencari upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Adanya sanksi yang tinggi tentunya akan menambah rasa pesimistis wajib pajak apabila dikaitkan dengan kurang percaya dirinya wajib pajak dengan kemampuan menghitung kewajiban perpajakannya mengingat

cara perhitungan pajak yang cenderung rumit. Padahal pada dasarnya dalam suatu sengketa tidak selamanya perhitungan wajib pajaklah yang salah.

Berkaitan dengan adanya perubahan pengaturan mengenai prosedur penyelesaian sengketa pajak di atas, maka dalam penyelesaian sengketa saat ini, berlakulah aturan peralihan, bahwa sengketa yang masuk sebelum 1 Januari 2008 masih menggunakan prosedur yang sesuai dengan aturan yang lama dan yang masuk 1 Januari 2008 atau sesudahnya memakai aturan yang baru. Hal lain yang berkaitan dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak yang dirasa kurang memberi perlindungan hukum terhadap wajib pajak adalah tidak adanya ketentuan yang memuat dasar-dasar pengajuan gugatan. Sedangkan syarat pengajuan gugatan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UU No. 14 Tahun 2002 ditentukan bahwa gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas. Sehubungan tidak adanya dasar-dasar gugatan dalam peraturan perundang-undangan pajak, maka dalam praktek digunakanlah dasar-dasar gugatan sebagaimana yang tercantum



dalam Undang-undang No 5 Tahun 1986 Jo. UU No 9 Tahun 2004 tentang PTUN sebagai aturan umum ( *lex generalis* ), sedangkan pada dasarnya obyek gugatan dalam pajak tentulah berbeda dengan gugatan dalam PTUN, dalam sengketa pajak yang disengketakan pada dasarnya tidak hanya suatu keputusan, tetapi berkaitan juga dengan nominal tertentu berkaitan dengan pembayaran pajak.

*Kedua*, mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal dua model penyelesaian yaitu; penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fisus dan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Sebagaimana di uraikan di atas salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah melalui upaya administratif yaitu keberatan. Untuk menyelesaikan sengketa administratif, jalur penyelesaian

sengketa melalui upaya administratif, memang dimungkinkan menurut hukum positif, termasuk sengketa administrasi dalam hukum pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum, baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga. Demikian juga dalam penyelesaian sengketa pajak.

Bentuk upaya administratif adalah keberatan dan banding administratif. Keberatan yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesai sengketanya adalah orang yang mengeluarkan keputusan, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa dimana yang menyelesaikan sengketa adalah atasan atau pihak lain yang tidak mengeluarkan keputusan tetapi masih dalam lingkup Direktorat Jenderal Pajak (eksekutif). Dalam penyelesaian sengketa yang mengenal upaya administratif, apabila seluruh upaya administratif yang ditawarkan sudah ditempuh tetapi masih belum puas dengan putusan tersebut, maka dapat mencari upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara ( Pasal 48 ayat ( 2

) Jo. Pasal 53 ayat ( 3 ) UU No. 5 Tahun 1986 Jo. UU No 9 Tahun 2004 tentang PTUN). Demikian juga apabila kita terapkan pada penyelesaian sengketa pajak, apabila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan, maka dapat mengajukan upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Pajak. Tetapi berhubung Pengadilan Pajak tidak ada Pengadilan Tingginya, maka upaya hukum lanjutan dari upaya administratif pajak adalah banding ke Pengadilan Pajak. Apabila kita lihat bahwa adanya ketentuan-ketentuan yang bersifat spesifik dalam peraturan perpajakan khususnya dalam penyelesaian sengketa pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak, tetapi apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak ketentuan tersebut kurang memberi keadilan bagi wajib pajak. Ketentuan pasal 25, pasal 26, pasal 26A, pasal 27 dan pasal 27 A yang mengatur Keberatan dan Banding dalam Undang-undang No 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan masih dirasakan kurang mencerminkan rasa keadilan bagi Wajib Pajak, meskipun

ketentuan ini merupakan koreksi yang signifikan dari Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Keberatan atas suatu SKPKB, SKPKBT, SKPN, SKPLB dan Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang hanya dapat diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak, seharusnya diubah menjadi kepada Pengadilan Pajak. Sudah barang tentu pergeseran kewenangan penanganan Keberatan Pajak dari Direktorat Jenderal Pajak ke Pengadilan Pajak memerlukan persyaratan perkuatan dan pembangunan kapasitas kelembagaan (*capacity building*) pada Pengadilan Pajak, termasuk perkuatan independensi lembaga tersebut terlepas dari hubungan historis dan organisatoris dengan Kementerian Keuangan. Beberapa ketentuan pasal-pasal dalam Undang-undang No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak harus diadakan revisi seperlunya antara lain Pasal 5 yang mengatur pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan harus bersifat mandiri tidak terikat dengan Kementerian Keuangan. Demikian pula Pasal 8 dan Pasal 17

yang mengatur masing-masing tentang pengusulan calon hakim dan usul pemberhentian tidak dengan hormat harus dilakukan oleh Mahkamah Agung. Argumentasinya sederhana saja, bagaimana Wajib Pajak dapat memperoleh keadilan dalam suatu Keputusan Keberatan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang justru institusi tersebut yang menerbitkan skp sebagaimana dikemukakan di atas. Demikian pula ketentuan mengenai Pajak Penghasilan, dalam beberapa hal masih, bernuansa ketidakadilan dan berpotensi mendorong *abuse the power* bagi otoritas pajak misalnya ketentuan pasal 4 ayat (2) Undang-undang No 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-undang No 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang menyatakan bahwa :

*“Penghasilan di bawah ini dapat dikenakan pajak bersifat final: a. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang Negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi; b. penghasilan berupa hadiah undian; c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivative yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura; d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah*

*dan/atau bangunan; dan e. penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah. Dalam penjelasan pasal 4 ayat (2) tersebut dinyatakan bahwa : “Sesuai dengan ketentuan pada ayat (1) (maksudnya, obyek pajak PPH), penghasilan-penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat ini merupakan objek pajak. Berdasarkan pertimbangan antara lain : perlu adanya dorongan dalam rangka perkembangan investasi dan tabungan masyarakat; kesederhanaan dalam pemungutan pajak; berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak; pemerataan dalam pengenaan pajak; dan memerhatikan perkembangan ekonomi dan moneter; atas penghasilan-penghasilan tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya. Perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah. Obligasi sebagaimana dimaksud pada ayat ini termasuk surat utang berjangka waktu lebih dari 12 (duabelas) bulan; seperti Medium Term Note, Floating Rate Note yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan. Surat Utang Negara yang dimaksud pada ayat ini meliputi Obligasi Negara dan Surat Perbendaharaan Negara.”*

Pengaturan pajak ini diasumsinya bahwa Pemerintah (baca Direktorat Jenderal Pajak) selalu menjalankan tugas dan fungsinya secara obyektif, berorientasi pada kepentingan rakyat, transparan, akuntabel dan independen. Sehingga kekuasaan yang besar dapat menentukan *tarif efektif yang menyimpang dari tarif umum sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU PPH Tahun 2008* (baca,

tariff final) tidak pernah disalah gunakan, meskipun sudah diberikan rambu-rambu tertentu dapat penjelasan ayat ini. Ketentuan yang memberikan kewenangan yang besar ini bertentangan dengan prinsip *check and balance* dan bertentangan dengan Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945, yang menyatakan : “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”.

Ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU No. 36 Tahun 2008 ini sebaiknya direvisi, karena bertentangan dengan prinsip keadilan dan bunyi Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945. Hakekat pengenaan pajak adalah yang terkait dengan dasar pengenaan pajak dan tarif pajak, yang dalam Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945 jelas harus diatur dengan undang-undang. Secara eksplisit undang-undang pajak yang baik berdasarkan konstitusi Republik Indonesia tersebut harus diatur dengan undang-undang, bukan berdasarkan undang-undang atau diserahkan sepenuhnya kepada Pemerintah. Ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-undang No 36 Tahun 2008 tersebut menurut penulis bertentangan dengan Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945. Pajak

agar dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung dengan undang-undang yang baik pula. Undang-undang yang baik menurut Hofstra, adalah undang-undang yang tidak hanya berorientasi pada aspek makro yaitu aspek yang hanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensial yaitu syarat mikro bahwa undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan baik bagi kepentingan publik maupun individu. Keadilan, selama ini masih setia berjalan di atas jalan penderitaan. Keadilan masih bergerak hilir mudik merana dalam ketidak berdayaannya menghadapi masalah-masalah dan sentuhan aparat yang berkarakter mempertahankan kekuasaan yang kian hari tampak kian terorganisir dan superior, sementara di sisi lain keadilan bagi wajib pajak menunjukkan kecenderungan inferioritas yang kian parah. Keadilan, dengan suara yang lirih masih setia memanggil hukum untuk memperhatikan jalannya, mengeluarkannya dari penderitaan yang selama ini telah cukup untuk membuatnya hanya sanggup berjalan merangkak. Kenyataan-kenyataan saat ini menunjukkan betapa

keadilan termasuk keadilan di bidang perpajakan masih harus bersabar untuk mencapai supremasinya. Kekuatan masyarakat tersebut sesungguhnya merupakan kekuatan moral yang menggerakkan seluruh energi kehidupan untuk melakukan revolusi, khususnya di bidang hukum untuk mewujudkan keadilan tertinggi (*the ultimate justice*) di masyarakat. Karenanya, sudah tidak terbantahkan lagi bahwa hukum dan moral harus berjalan seiring dan tidak boleh dipisahkan sama sekali (Sa'adah, 2009).

## 6. Kesimpulan dan Saran

a. Keberadaan pajak terutama berlangsung sejak lahirnya pemerintahan civil, dan dapat dikatakan bahwa pajak merupakan harga yang harus dibayar oleh kehidupan masyarakat civil yang demokratis, bebas dan terorganisir. Pajak tidak hanya mengandung arti berpindahnya dana masyarakat ke pemerintah untuk menyediakan barang publik dan melaksanakan pelayanan publik yang diinginkan masyarakat, namun pajak juga dimaksudkan sebagai refleksi nilai sosial-budaya dan merealisasikan prioritas permintaan masyarakat dalam pelayanan

publik dalam rangka mencapai kemakmuran masyarakat (social and economic welfare). Sistem perpajakan harus dimaknai sebagai bagian dari model sosial ekonomi, yang merepresentasikan masyarakat sosial, politik dan kebutuhan ekonomi masyarakat pada periode tertentu, yang berarti bahwa perubahan cita-cita bernegara suatu masyarakat bangsa akan memberikan implikasi terhadap perubahan sistem perpajakan.

Karakteristik sistem perpajakan yang harus mengikuti sistem pemerintahan dan tujuan bernegara tersebut, menjelaskan bahwa kenapa pada dasarnya sistem perpajakan antar negara berbeda, dan kenapa sistem perpajakan selalu berubah dari waktu ke waktu.

b. Konsep kesetaraan dan keadilan di bidang perpajakan merupakan urat nadi sistem perpajakan yang baik. Pemimpin politik memberi penghargaan kepada cita-cita di hampir setiap bidang pembuatan undang-undang dan peraturan perpajakan. Warganegara, apalagi, amat peka terhadap argumen tentang keadilan di hampir setiap debat kebijakan perpajakan. Namun,

semua kontroversi yang bersifat populis tersebut, keadilan pajak kurang dipahami dan sering kali penerapannya tidak sejalan dengan sistem perpajakan yang baik. Konsep keadilan di bidang perpajakan ini sekurang-kurangnya terdiri dari tiga dimensi yang berbeda yaitu: keadilan horizontal, vertikal, dan keadilan individu. Penerapan di antara komponen-komponen ini mempersulit upaya untuk mencari kebijakan pajak yang baik, mendorong debat politik yang lebih banyak menyita retorika keadilan di bidang perpajakan tanpa menyentuh substansinya.

- c. Adam Smith dalam bukunya *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations (1776)* antara lain menyatakan suatu sistem perpajakan yang baik harus memenuhi kriteria yang dikenal sebagai *Canons of Taxation*, yang terdiri dari empat kriteria yang dikenal sebagai *Four Criteria for a "good tax"* yaitu :
- (a) Prinsip keadilan (*equity*), artinya bahwa beban pajak harus sesuai dengan kemampuan relatif dari setiap wajib pajak. Perbedaan dalam tingkat penghasilan harus digunakan sebagai dasar dalam distribusi beban pajak itu sehingga bukan beban

pajak dalam arti uang, tetapi beban riil dalam arti kepuasan yang hilang. (b) Prinsip kepastian (*certainty*), pajak hendaknya tegas, jelas, dan menjamin kepastian bagi setiap wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri. (c) Prinsip kecocokan (*convenience*), pajak jangan sampai terlalu menekan wajib pajak sehingga wajib pajak akan dengan senang hati melakukan pembayaran pajak kepada pemerintah. (d) Prinsip efisiensi (*efficiency*), pajak hendaknya menimbulkan kerugian yang minimal dalam arti jangan sampai biaya pemungutannya lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya dan pajak hendaknya mampu menghilangkan distorsi terhadap tingkah laku wajib pajak (prinsip netralitas).

- d. Bahwa prinsip-prinsip keadilan memiliki pengaruh kuat pada kebijakan seharusnya tidak mengejutkan. Keadilan terkait erat dengan keadilan, dan keadilan berkaitan erat dengan pembuatan undang-undang. Masih banyak, hukum publik merupakan upaya untuk meningkatkan keadilan. Bahkan undang-undang yang

menekankan masalah lain, seperti efisiensi, harus mempertimbangkan prinsip-prinsip keadilan. Dari pemikiran ideal ini, kita kemudian beralih ke pelaksanaannya di lapangan. Pengertian yang berbeda dari keadilan, keadilan vertikal dan redistribusi terhadap orang yang berkekurangan dalam beberapa hal bertentangan dengan keadilan individu. Keadilan bahkan tidak didefinisikan secara konsisten antara pajak dan sistem pengeluaran, sehingga apa yang kadang-kadang disebut kebijakan pajak regresif terpaksa tetap dilaksanakan untuk memenuhi kebutuhan mobilisasi penerimaan Negara dan daerah.

- e. Ketentuan pasal 25, pasal 26, pasal 26A, pasal 27 dan pasal 27 A yang mengatur Keberatan dan Banding dalam Undang-undang No 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan masih dirasakan kurang mencerminkan rasa keadilan bagi Wajib Pajak, meskipun ketentuan ini merupakan koreksi dari Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983

tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Keberatan atas suatu SKPKB, SKPKBT, SKPN, SKPLB dan Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang hanya dapat diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak, seharusnya diubah menjadi kepada Pengadilan Pajak. Argumentasinya sederhana saja, bagaimana Wajib Pajak dapat memperoleh keadilan dalam suatu Keputusan Keberatan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang justru institusi tersebut yang menerbitkan skp sebagaimana dikemukakan di atas. Pajak agar dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung dengan undang-undang yang baik pula.

- f. Ketentuan yang memberikan kewenangan yang besar kepada Pemerintah yang berkaitan dengan pemberian kewenangan untuk menetapkan PPH Final sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) UU No 36 2008 bertentangan dengan prinsip *check and balance* khususnya bertentangan dengan Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945, yang menyatakan : “*Pajak dan pungutan*

*lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". Ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU No. 36 Tahun 2008 ini sebaiknya direvisi, karena bertentangan dengan prinsip keadilan dan bunyi Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945. Hakekat pengenaan pajak adalah yang terkait dengan dasar pengenaan pajak dan tarif pajak, yang dalam Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945 jelas harus diatur dengan undang-undang. Secara eksplisit undang-undang pajak yang baik berdasarkan konstitusi Republik Indonesia tersebut harus diatur dengan undang-undang, bukan berdasarkan undang-undang atau diserahkan sepenuhnya kepada Pemerintah. Ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-undang No 36 Tahun 2008 tersebut menurut penulis bertentangan dengan Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945.

- g. Pajak agar dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung dengan undang-undang yang baik pula. Undang-undang yang baik menurut Hofstra, adalah undang-undang yang tidak hanya berorientasi pada aspek makro yaitu

aspek yang hanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensial yaitu syarat mikro bahwa undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan baik bagi kepentingan publik maupun individu. Keadilan, selama ini masih setia berjalan di atas jalan penderitaan. Keadilan masih bergerak hilir mudik merata dalam ketidakberdayaannya menghadapi masalah-masalah dan sentuhan aparat yang berkarakter mempertahankan kekuasaan yang kian hari tampak kian terorganisir dan superior, sementara di sisi lain keadilan bagi wajib pajak menunjukkan kecenderungan inferioritas yang kian parah.

## **B. Penerimaan Negara**

### **1. Pengertian**

Pajak adalah iuran atau pungutan wajib yang dipungut oleh pemerintah dari masyarakat (wajib pajak) untuk menutupi pengeluaran rutin Negara dan biaya pembangunan tanpa balas jasa yang dapat ditunjuk secara langsung. Namun secara logika pajak



yang dibayar oleh masyarakat tersebut mempunyai dampak secara langsung terhadap kesejahteraan masyarakat seperti pembangunan jalan, jembatan, dan tempat-tempat umum lainnya.

Ada beberapa pendapat para ahli tentang pengertian pajak, diantaranya adalah:

a. Prof Dr. Adriani.

Pajak adalah iuran kepada Negara yang dapat dipaksakan, yang terutang oleh wajib pajak membayarnya menurut peraturan dengan tidak mendapat imbalan kembali yang dapat ditunjuk secara langsung.

b. Prof. DR. Rachmat Sumitro, SH.

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara (peralihan kekayaan dari kas rakyat ke sector pemerintah berdasarkan Undang-undang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal (tegen prstasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.

Dari kedua pengertian di atas dapat diambil kesimpulan yaitu terdapat lima unsure pokok dalam definisi pajak yaitu:

a. Iuran/pungutan.

Pajak merupakan suatu kewajiban pembayaran dari warga Negara kepada negaranya sendiri. Hal ini dianggap sebagai suatu rasa tanggung jawab sebagai rakyat. Awalnya memang pajak ini pada zaman kerajaan disebut sebagai upeti yang harus dibayar oleh rakyat kepada raja.

b. Pajak dipungutr berdasarkan Undang-Undang.

Undang-undang memberikan wewenang kepada fiskus atau petugas pajak untuk memaksa wajib pajak untuk mematuhi dan melaksanakan kewajiban pajaknya. Sebab undang-undang menurut sanksi-sanksi pidana fiscal (pajak) sanksi administrative yang khususnya diatur oleh Undang-Undang termasuk wewenang dari perpajakan untuk mengadakan penyitaan terhadap harta bergerak/tetap wajib pajak.

c. Pajak dapat dipaksakan.

Dalam hukum pajak di Indonesia dikenal lembaga sandera atau girling yaitu wajib pajak yang pada dasarnya mampu membayar pajak namun selalu menghindai pembayaran pajak dengan berbagai dalih, maka fiskus dapat menyandera wajib pajak dengan memasukkannya ke dalam penjara.

d. Tidak menerima kontra prestasi.

Ciri khas pajak dibanding dengan jenis pungutan lainnya adalah wajib pajak (tax payer) tidak menerima jasa timbal yang dapat ditunjuk secara langsung dari pemerintah namun perlu dipahami bahwa sebenarnya sibekek pajak menerima jasa timbal tetapi diterima secara kolektif bersama dengan masyarakat lainnya.

e. Untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah.

Pajak yang dipungut tidak pernah ditujukan untuk khusus, artinya semua pengeluaran Negara ditujukan untuk kepentingan masyarakat banyak atau umum.

## 2. Asas-asas Pemungutan Pajak

Asas-asas pemungutan pajak dan alasan yang menjadi dasar pembedaan pemungutan pajak oleh fiskus Negara, sehingga fiskus Negara merasa mempunyai wewenang untuk memungut pajak dari penduduknya. Di dalam buku perpajakan (Mardiasmo, 1999), ada beberapa teori yang mendasari pemungutan pajak:

a. Teori Asuransi

Negara berhak memungut pajak dari penduduk karena menurut teori ini Negara melindungi semua rakyat dan rakyat membayar premi pada Negara.

b. Teori Kepentingan.

Bahwa Negara berhak memungut pajak karena penduduk Negara tersebut mempunyai kepentingan pada Negara, makin besar kepentingan penduduk kepada Negara maka makin besar pula pajak yang harus dibayarnya kepada Negara.

c. Teori Bakti

Mengajarkan bahwa penduduk adalah bagian dari suatu Negara oleh karena itu penduduk terikat pada Negara dan wajib membayar pajak pada Negara dalam arti berbakti pada Negara.

d. Teori Gaya pikul

Teori ini mengusulkan supaya di dalam hal pemungutan pajak pemerintah memperhatikan gaya pikul wajib pajak.

e. Teori gaya beli

Menurut teori ini justifikasi pemungutan pajak terletak pada akibat pemungutan pajak. Misalnya tersedianya dana yang cukup untuk membiayai pengeluaran umum Negara, karena akibat baik untuk membiayai pengeluaran umum Negara, karena akibat baik dari perhatian Negara pada masyarakat maka pemungutan pajak adalah juga baik.

f. Teori Pembangunan.

Untuk Indonesia justifikasi pemungutan pajak yang paling tepat adalah pembangunan dalam arti masyarakat yang adil dan makmur.

Disamping itu terdapat juga asas-asas yang mendasari pemungutan pajak, diantaranya adalah sebagai berikut:

a. Asas yuridis yang mengemukakan supaya pemungutan pajak

didasarkan pada undang-undang.

b. Asas ekonomis yang menekankan supaya pemungutan pajak

jangan sampai menghalangi produksi dan perekonomian rakyat.

c. Asas financial menekankan supaya pengeluaran-pengeluaran

untuk memungut pajak harus lebih rendah dari jumlah pajak yang dipungut.

### 3. Wajib Pajak

Berdasarkan Undang-Undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebutkan bahwa wajib pajak adalah orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan. Ada beberapa ketentuan-ketentuan yang mengatur dimana orang pribadi atau badan dianggap sebagai wajib pajak, dan tentuanhya setelah, menjadi wajib pajak maka akan mempunyai kewajiban untuk memotong, memungut, membayar, sereta melaporkan pajak tersebut dalam bentuk surat pemberitahuan baik secara masa atau bulanan maupun tahunan.

Jika dipandang dari segi hukum, disebut wajib pajak harus memenuhi syarat subyektif dan syarat obyektif. Syarat subyektif terpenuhi jika orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang 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 yang disebut sebagai wajib pajak orang pribadi, atau badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia yang disebut sebagai wajib pajak badan. Syarat obyektif terpenuhi jika yang berhubungan dengan objek pajak misalnya adanya penghasilan atau penyerahan barang kena pajak tersebut maka syarat obyektif ini telah dipenuhi dan dapat dianggap sebagai wajib pajak.

Syarat subyektif dan syarat obyektif ini harus terpenuhi secara mutlak. Salah satu syarat tidak terpenuhi maka orang pribadi/badan tersebut tidak mempunyai kewajiban menjadi wajib pajak dan mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

#### 4. Fungsi Pajak

Fungsi pajak adalah sebagai berikut:

a. Fungsi budgetair

Fungsi budgetair merupakan fungsi utama pajak dan fungsi fiscal yaitu suatu fungsi dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas Negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku “segala pajak untuk keperluan Negara berdasarkan undang-undang”.

b. Fungsi Regulerend

Fungsi regulerend atau fungsi mengatur dan sebagainya juga fungsi pajak dipergunakan oleh pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu, dan sebagainya sebagai fungsi tambahan karena fungsi ini hanya sebagai pelengkap dari fungsi utama pajak. Untuk mencapai tujuan tersebut maka pajak dipakai sebagai alat kebijakan, misal: pajak atas minuman keras ditinggikan untuk mengurangi konsumsi fasilitas perpajakan sehingga perwujudan dari pajak regulerend yang terdapat dalam UU No. 1 tahun 1967 tentang penanaman modal asing. Contoh:

(1) Bea materai modal, (2) Bea masuk dan pajak penjualan, (3) Bea balik nama, dan (40) Pajak perseroan pajak deviden).

## 5. Penerimaan Negara Dari Sektor Pajak

### a. Pajak Penghasilan (Pasal 21)

Pajak Penghasilan Pasal 21 adalah Pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan oleh:

- 1) Pemberi kerja yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai atau bukan pegawai.
- 2) Bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerjaan jasa, atau kegiatan.

3) Dana pension atau badan lain yang membayarkan uang pension dan pembayaran lain dengan nama apa pun dalam rangka pension;

4) Badan yang membayar honorarium atau pembayaran lain sehubungan imbalan sehubungan jasa termasuk jasa teaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas.

5) Penyelenggaraan kegiatan yang melakukan pembayaran sehubungan dengan pelaksanaan suatu kegiatan.

### b. Subyek Pajak Penghasilan Pasal 21

Subyek pajak penghasilan pasal 21 berdasarkan UU No. 36 Tahun 2008 pasal 21 dibagi menjadi 2 yaitu:

- 1) Pengertian Pegawai tetap.

Pegawai tetap adalah pegawai yang menerima atau memperoleh penghasilan dalam jumlah tertentu secara teratur, termasuk anggota dewan komisaris dan anggota dewan pengawas yang secara teratur terus menerus ikut mengelola kegiatan perusahaan secara langsung, serta pegawai yang bekerja berdasarkan kontrak untuk suatu

jangka waktu tertentu sepanjang pegawai yang bersangkutan bekerja penuh (full time) dalam pekerjaan tersebut.

2) Pengertian Pegawai Tidak tetap.

Pegawai tidak tetap/tenaga kerja lepas adalah pegawai yang hanya menerima penghasilan apabila pegawai yang bersangkutan bekerja, berdasarkan jumlah hari bekerja, jumlah unit hasil pekerjaan yang dihasilkan atau penyelesaian suatu jenis pekerjaan yang diminta oleh pember kerja.

c. Obyek Pajak Penghasilan Pasal 21

Beberapa penghasilan yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 21. Jenis penghasilan pegawai tidak tetap dibagi menjadi:

1) Upah harian adalah upah atau imbalan yang diterima atau diperoleh pegawai yang terutang atau dibayarkan secara harian.

2) Upah mingguan adalah upah atau imbalan yang diterima atau diperoleh pegawai yang terutang atau dibayarkan secara mingguan.

3) Upah satuan adalah upah atau imbalan yang diterima atau diperoleh pegawai yang terutang atau dibayarkan berdasarkan jumlah unit hasil pekerjaan yang dihasilkan.

4) Upah borongan adalah upah atau imbalan yang diterima atau diperoleh pegawai yang terutang atau dibayarkan berdasarkan penyelesaian suatu jenis pekerjaan tertentu.

Berikut ini adalah beberapa penghasilan yang tidak termasuk dalam pengertian penghasilan yang dipotong PPH Pasal 21 adalah:

1) Pembayaran manfaat atau santunan asuransi dari perusahaan asuransi sehubungan dengan asuransi kesehatan, dan asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi beasiswa;

2) Penerimaan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dalam bentuk apapun diberikan oleh Wajib pajak atau pemerintah.

- 3) Iuran pension yang dibayarkan kepada dana pension yang pendiriannya telah disahkan oleh menteri Keuangan, iuran tunjangan hari tua atau iuran jaminan hari tua kepada badan penyelenggara tunjangan hari tua atau badan penyelenggara jaminan social tenaga kerja yang dibayar oleh pemberi kerja;
- 4) Zakat yang diterima oleh orang pribadi yang berhak dari badan atau lembaga amal zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah, atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeeluk agama yang diakui di Indonesia yang diterima oleh orang-orang pribadi yang berhak dari lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah.
- 5) Bea siswa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 (3) huruf l undang-undang Pajak Penghasilan.

**6. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM).**

**a. Pengertian PPn dan PPnBM**

Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak yang dipungut/dipotong oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang berkaitan dengan transaksi penyerahan (penuualan atau pembelian atau transaksi lainnya) barang/jasa kena pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh wajib pajak badan maupun orang pribadi. Jadi setiap transaksi yang berhubungan dengan penyerahan (penjualan atau pembelian atau transaksi lainnya) barang/jasa kena pajak, maka akan dikenakan PPn atas barang/jasa tersebut. Pengenaan PPn aats transaksi tersebut biasanya diikuti dengan pembuatan Faktur Pajak.

Suatu transaksi yang berkaitan dengan penyerahan barang/jasa kena pajak selain diupungut pajak pertambahan nilai, namun juga dipungut pajak penjualan barang mewah (PPnBM). Berikut iji adalah jenis penyerahan Barang kena pajak yang dikenakan PPnBM sebagai berikut:

- 1) Penyerahan Barang Kena Pajak Yang tergolong Mewah yang dilakukan oleh pengusaha yang menghasilkahn barang

Kena Pajak Yang Tergolong Mewah tersebut di dalam Daerah Pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

2) Impor Barang Kena Pajak Yang Tergolong Mewah.

Berbeda dengan pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan Atas barang Mewah dikenakan hanya satu kali pada waktu penyerahan Barang Kena Pajak Yang Tergolong Mewah oleh Pengusaha yang menghasilkan atau pada waktu impor.

**b. Obyek Pajak**

Menurut bab 3 tentang Obyek Pajak pasal 4 menyebutkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- 1) Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha.
- 2) Impor barang Kena Pajak.
- 3) Penyerahan jasa kena pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha.
- 4) Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

5) Pemanfaatan Jasa kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam daerah Pabean.

6) Ekspor Barang kena Pajak oleh Pengusaha Kena pajak.

Berdasarkan jenis obyek di atas, dapat kita simpulkan bahwa obyek pajak adalah penyerahan/pemanfaatan barang/jasa kena pajak di dalam daerah pabean. Jadi intinya adalah semua barang/jasa dikenakan pajak, namun ada pula beberapa barang/jasa yang tidak dikenakan pajak.

**c. Subyek Pajak**

Yang menjadi subyek pajak pertambahan nilai adalah pengusaha baik wajib pajak badan maupun orang [ribadi yang melakukan penyerahan barang/jasa kena pajak. Hal ini sesuai dengan pasal 3A UU PPN yang menyebutkan bahwa pengusaha yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a, huruf c, atau huruf f, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha kena Pajak, dan wajib memungut, menitor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah yang terutang.



Meskipun semua pengusaha diwajibkan untuk menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP), namun ada beberapa pengusaha yang dapat memilih untuk tidak menjadi PKP atau menjadi kelompok Pengusaha Kecil. Hal ini disebabkan karena kewajiban Pajak Pertambahan Nilai (PPn) dengan benar bagi pedagang kecil atau istilahnya dikenal dengan pedagang eceran merupakan hal yang sulit dilakukan. Untuk mempermudah Pedagang Eceran dalam melaksanakan kewajiban Pajak Pertambahan Nilai terdapat dua pilihan yaitu Menggunakan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan di mana penghasilan Netonya untuk PPh menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto, atau Menggunakan Mekanisme umum.

#### **Menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto.**

Menurut Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 252/KMK.03/2002 jo. KMK Nomor 553/KMK.04/2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak Memilih dikenakan Pajak dengan

Menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto, serta peraturan Menteri Keuangan Nomor 02/PMK.03/2007 bahwa Pedagang Eceran yang menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto adalah Pengusaha Orang Pribadi dengan jumlah peredaran bruto dan atau penerimaan bruto selama 1 (satu) tahun buku tidak lebih dari Rp. 1.800.000.000 (satu miliar delapan ratus juta rupiah) yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaan utamanya adalah melakukan usaha perdagangan dengan cara sebagai berikut:

- 1) Menyerahkan Barang Kena Pajak melalui suatu tempat penjualan eceran seperti toko, kios, atau dengan cara penjualan yang dilakukan langsung kepada konsumen akhir, atau dengan cara penjualan yang dilakukan dari rumah ke rumah.
- 2) Menyediakan Barang Kena Pajak yang diserahkan di tempat penjualan secara eceran tersebut.
- 3) Melakukan transaksi jual beli secara spontan tanpa didahului dengan penawaran tertulis, pemesanan tertulis, kontrak atau

lelang dan pada umumnya bersifat tunai, dan pembeli pada umumnya datang ke tempat penuaian tersebut langsung membawa Barang kena Pajak yang dibelinya.

Ada beberapa hal yang harus diperhatikan jika seorang pedagang eceran memilih menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto diantaranya adalah:

- 1) Kewajiban membuat pencatatan untuk keperluan pelaksanaan ketentuan pengusaha kecil yang sebagaimana dimaksud di atas, Pengusaha Kena Pajak wajib membuat catatan nilai peredaran bruto dan ntau penerimaan bruto yang menjadi Dasar Pengenaan Pajak.
- 2) Dalam hal Penagusaha kena Pajak di samping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, wajib dipisah antara penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak.
- 3) Kewajiban memberitahukan ke Kantor Pajak sebelum menggunakan pedoman pengkreditan Pajak masukan.

Sebelum menggunakan pedoman pengkreditan Pajak Masukan Pengusaha Kena Pajak wajib memberitahukan kepa Kepala kantor Pelayanan Pajak di tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuihkan dengan cara membubuhkan catatan pada Surat pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang bersangkutan tentang penggunaan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan.

#### **Pedagang Eceran Menggunakan Mekanisme Umum.**

Berdasarkan Ketentuan yang mengatur adalah Keputusan menteri Keuangan RI Nomor 402/KMK.03/2002 Jo. Nomor 253/KMK.03/2002, Kepoutusan Dirjen Pajak Nomor KEP-102/Pj. 52/2003 jo KEP-342/PJ/2002 menyebutkan bahwa atas penyerahan barang dagangan oleh pedagang eceran, selain yang menggunakan Norma penghitungan Penghasilan Neto, terutang Pajak Pertambahan Nilaisebesar 10% (sepuluh persen) dari harga jual. Lalun Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran adalah Pajak Masukan atas perolehan

Barang selain Barang dagangan dan Pajak Masukan atas perolehan Jasa kena Pajak.

Bagi pedagang eceran selain Yang Menggunakan Norma Penaghitungan Penghasilan Neto yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, wajib membuat Faktur Pajak, memungut dan mentetor pajak yang terutang, serta melaporkannya pada Surat pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai. Bagi para pedagang kecil dapat memilih sendiri sebagai pengusaha kena pajak. Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak wajib melaksanakan ketentuan sebagaimana seorang pengusaha kena pajak.

#### **Faktur Pajak**

Dalam pembuatan faktur pajak PPN diperlukan pengetahuan dasar agar tidak terjadi kesalahan dalam pembuatan faktur pajak standar tersebut. Berikut ini akan disampaikan saat pembuatan, bentuk, ukuran, pengadaan, tata cara penyampaian, dan tata cara pembentulan faktur pajak standar berdasarkan

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-159/Pj./2006 tanggal 31 Oktober 2006. Faktur pajak adalah Buku pungutan Pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak atas penyerahan barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Ada 4 jenis Faktur Pajak, di antaranya adalah sebagai berikut:

- 1) Faktur Pajak Standar adalah Faktur Pajak yang paling sedikit memuat keterangan tentang:
    - a) Nama, Alamat, Nomor Pokok Wajib pajak yang menyerahkan Barang kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;
    - b) Nama, alamat, Nomor Pokok Wajib Pajak pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
    - c) Jenis barang atau jasa, jumlah harga jual atau penggantian, dan potongan harga;
    - d) Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut;
    - e) Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut;
    - f) Kode, Nomor Seri, dan tanggal pembuatan faktur pajak;
- dan

- g) Nama, jabatan dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak.
- 2) Faktur Pajak Gabungan adalah Faktur Pajak Standar untuk semua penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan jasa kena pajak yang terjadi selama 1 (satu) bulan takwim kepada pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak yang sama.
- 3) Faktur Pajak Sederhana adalah Faktur Pajak yang dapat berbentuk:
- a) Slip Cash Register atau Segi Cash Register yang dibuat oleh pedagang eceran selain yang menggunakan norma penghitungan penghasilan neto dapat diperlakukan sebagai Faktur Pajak sederhana.
- b) Apabila dalam harga jual barang kena pajak sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai, Slip Cash Register atau Segi Cash Register sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) wajib diberi keterangan “untuk Barang Kena Pajak Harga sudah termasuk PPN”.

4) Faktur Pajak Khusus adalah faktur pajak yang khusus

**C. Wajib Pajak**

**D. Tata Usaha Negara**

**E. Judiciary/Peradilan**

**F. Filosofi**

## DAFTAR PUSTAKA

- Bagchi, Amaresh, eds, 2005. *Reading in Public Finance*, Oxford University Press, New Delhi, and publishing worldwide, in Oxford, New York etc.
- Break, George F, 1957. *Income Taxes and Incentives to Work*. *American Economic Review* 47, pp. 529-49.
- Brennan, Geoffrey dan James Buchanan, 1981, "Tax Limits and The Logic of Constitutional Restriction, in "Democratic Choice and Taxation " A Theoretical and Empirical Analysis", Hettich, Walter and Winer, Stanley, L. Cambridge University Press, pp.20-22.
- Hettich, Walter, and Stanley L. Winner 1999. *Democratic Choice And Taxation : A Theoretical And Empirical Analysis*, Cambridge University Press, New York.
- International Monetary Fund, 1995. *Unproductive Public Expenditure*, IMF, Washington D.C.
- James, Simon, and Chirstopher Nobes, 1992. *The Economics of Taxation*, Fourth Edition, Prentice Hall, New York, London, etc.
- Mueller, Dennis C., 2003. *Public Choice III*, Cambridge University Press, New York, USA.
- Musgrave, Richard A., 1959. *The Theory of Public Finance*, McGraw Hill, New York.
- Musgrave, Richard A. and Musgrave, Peggy A. 1989. *Public Finance in Theory and Practice*. Fifth Edition, McGraw-Hill Inc, New York etc.
- Nightingale, Kath, 2000. *Taxation, Theory and Practice*. Third Edition Pearson Education Limited.
- Ontario Fair Tax Commission, 1993. *Fair Taxation in a Change World*. University of Toronto Press, Toronto.
- Sa'adah, Nabitatus, 2009. *Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality ( Kesamaan ) Dan Equity ( Keadilan )*, Makalah tidak diterbitkan, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Samuelson, Paul, A and William D. Nordhaus, 2005. *Economics*, Eighteenth Edition, Boston, Burr Ridge, USA, etc.
- Shome, Parthasarathi, eds, 1995. *Tax Policy Handbook*, Tax Policy Division Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, Washington D.C.
- Smith, Adam, 1976 (1977). *The Wealth of Nations*. London : JM Dent and Sons.
- Stiglitz, Joseph, E., 2000, *Economic of Public Sector*, Third edition, W.W. Norton & Company, New York.
- Republik Indonesia, 2010. *Berbagai Undang-undang Perpajakan di Indonesia*. Jakarta.
- Tanzi, Vito, and Anthony J. Pellechio, 1997. *Tax Reform of Tax Administration, in Institutions and Economic Development : Growth and Governance in Less Developed and Post- Socialist Countries*, ed, by Christopher K. Clague, John Hopkins University Press, Baltimore.