

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Pajak dan Dasar Hukum Pajak

1. Pengertian Pajak dan Dasar Hukum Pajak

Pengertian pajak menurut Pasal 1 angka Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Perpajakan adalah, Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pengertian pajak menurut Adriani adalah:

Iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelamatkan pemerintahan.¹⁹

Rochmat Soemitro, "Pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan "surplus"-nya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*".²⁰

¹⁹ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2003, hlm. 2.

²⁰ Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, PT. Eresco, Bandung, cetakan ke-3, 1998, hlm. 8.

Selanjutnya menurut Soeparman Soemahamidjaja menjelaskan bahwa “Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutupi biaya produksi barang-barang atau jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum”.²¹

Menurut Pasal 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo. Undang-Undang 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, , pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Dari beberapa pengertian di atas dapat ditarik beberapa kriteria pajak yang hampir selalu ada dalam pengertian pajak, yaitu :²²

- a. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
- b. Dalam pembayarannya pajak tidak dapat ditunjukkan adanya *kontraprestasi individual* oleh pemerintah.
- c. Pajak dipungut oleh negara, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
- d. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat *surplus*, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
- e. Pajak dapat pula membiayai tujuan yang tidak *budgeter*, yaitu mengatur.

Dasar hukum pajak terdapat dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 Pasal 23 A menyebutkan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan

²¹ Waluyo dan Wirawan B.Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2003, hlm. 5.

²² R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hlm. 6.

undang-undang”, selain itu juga terdapat pasal yang dikenal sebagai pasal ekonomi yaitu Pasal 33 yang terdiri dari:

- a. Perekonomian disusun sebagai usaha bersama atas asas kekeluargaan
- b. Cabang-cabang produksi yang penting bagi negara dan yang menguasai hajat hidup orang banyak dikuasai oleh negara
- c. Bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat
- d. Perekonomian nasional diselenggarakan berdasar atas demokrasi ekonomi dengan prinsip kebersamaan, efisiensi berkeadilan, berkelanjutan, berwawasan lingkungan, kemandirian, serta dengan menjaga keseimbangan kemajuan dan kesatuan ekonomi nasional.
- e. Ketentuan lebih lanjut mengenai pelaksanaan pasal ini diatur dalam undang-undang.

Sesuai Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dalam alinea keempat disebutkan “Kemudian dari pada itu untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa,...dan seterusnya “ sangat ditentukan oleh kemampuan anggaran. Tersedianya anggaran yang memadai akan memberikan keleluasaan bagi pemerintah untuk mengalokasikan anggarannya dalam upaya meningkatkan kesejahteraan hidup masyarakat.

Peran pemerintah dalam perekonomian dapat direalisasikan melalui anggaran penerimaan dan pengeluaran pemerintah yang merupakan dua komponen yang penting dalam anggaran yang ditetapkan pemerintah. Defisit yang terjadi dalam penyusunan anggaran akan memberikan implikasi yang besar dalam perekonomian negara terhadap tingkat output, pertumbuhan dan kesejahteraan masyarakat.

Sebagai suatu bentuk pungutan, pajak merupakan sumber penerimaan negara yang sangat penting dalam menopang pembiayaan pembangunan yang bersumber dari dalam negeri. Besar kecilnya penerimaan perpajakan akan menentukan kapasitas anggaran negara dalam membiayai pengeluaran negara baik untuk pembiayaan belanja pembangunan maupun untuk pembiayaan belanja rutin. Oleh karena itu guna mendapatkan penerimaan negara yang besar dari sektor pajak, maka dibutuhkan serangkaian upaya yang dapat meningkatkannya baik subjek pajak maupun objek pajak yang ada.

Pertimbangan yang mendasari ditetapkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Perpajakan yaitu dalam rangka lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan di bidang teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan-ketentuan material di bidang perpajakan.

Pajak dan kehidupan bermasyarakat serta bernegara merupakan hal yang tidak dapat dipisahkan. Pajak merupakan gejala didalam masyarakat, ketika msyarakat terbentuk maka pajak akan muncul. Sebaliknya pajak tidak akan ada ketika masyarakat tidak terbentuk. Pembiayaan pemerintah dalam melaksanakan tugas pemerintahan dan pembangunan senantiasa memerlukan sumber penerimaan yang dapat diandalkan. Pajak merupakan sesuatu yang penting didalam suatu negara karena pajak memiliki kontribusi yang cukup besar dalam perkembangan dan pembangunan suatu negara. Namun banyak

orang yang belum mengenal serta mengerti pajak tersebut. Untuk itu para pakar hukum mencoba mendefinisikan istilah perpajakan.

2. Asas-Asas Pemungutan Pajak

Menurut Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya berjudul *Wealth of Nation*, beliau mengemukakan empat asas dalam pemungutan pajak atau yang dikenal dengan “*Four Canon Taxation*” atau sering disebut “*The Four Maxims*” dengan uraian sebagai berikut.²³

- a. *Equality* (Asas Persamaan) : Asas ini menekankan bahwa para warga negara atau wajib pajak tiap negara seharusnya memberikan sumbangannya kepada negara, sebanding dengan kemampuan mereka masing-masing, yaitu sehubungan dengan keuntungan yang mereka terima dibawah perlindungan negara;
- b. *Certainly* (Asas Kepastian) : Asas ini menekankan bahwa bagi wajib pajak, harus jelas dan pasti tentang waktu, jumlah, dan cara pembayaran pajak, dalam asas ini kepastian sangat dipentingkan terutama mengenai subyek dan obyek pajak;
- c. *Low cost of Collection* (Asas Efisiensi) : Asas ini menekankan bahwa biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih dari hasil pajak yang diterima.

Agar pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan, maka pemungutan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:²⁴

- a. Pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan) yakni adil dalam perundang-undangan diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing;
- b. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang, di Indonesia pajak diatur dalam Pasal 23 ayat 2 UUD 1945. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya;
- c. Tidak mengganggu perekonomian (syarat ekonomi) yakni pemungutan pajak tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun

²³ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak, cetakan kelima*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004, hlm. 41-42.

²⁴ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2001*, Andi OffSet, Yogyakarta, 2000, hlm. 6-7.

- perdagangan sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat;
- d. Sistem pemungutan pajak harus sederhana yakni, sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

3. Wajib Pajak Orang Pribadi

Pajak Penghasilan menurut Pasal 23 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah: “pajak penghasilan yang dipotong atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau hadiah dan penghargaan, selain yang telah dipotong PPh Pasal 21”.

Menurut Djoko Muljono:

Pajak Penghasilan (PPh) adalah pajak yang dikenakan terhadap setiap tambahan kemampuan ekonomi yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.²⁵

Undang-undang pajak penghasilan mengatur mengenai subjek pajak, objek pajak, serta cara menghitung dan cara melunasi pajak yang terutang. Undang-undang pajak penghasilan menganut asas materiil artinya penentuan mengenai pajak yang terutang tidak tergantung kepada surat ketetapan pajak.

Subjek pajak penghasilan adalah wajib pajak yang menurut ketentuan harus membayar, memotong, atau memungut pajak yang terutang atas objek pajak. Subjek pajak penghasilan dapat dibedakan menjadi 2, yaitu: subjek pajak dalam negeri dan luar negeri. Subjek pajak dalam negeri dapat berupa

²⁵ Djoko Muljono, *Akuntansi Pajak*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2006, hlm. 27.

orang pribadi, badan yang berkedudukan di Indonesia, dan warisan yang belum terbagi.

Objek pajak penghasilan adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan bentuk apapun. Dalam akuntansi pajak, objek pajak penghasilan dapat dibedakan menjadi tiga kelompok, yaitu:

a. Penghasilan yang bukan merupakan objek pajak penghasilan.

Dalam akuntansi pajak tidak semua penghasilan merupakan objek pajak penghasilan. Beberapa bentuk penghasilan menurut akuntansi komersial sudah dibukukan sebagai penghasilan, tetapi dalam akuntansi pajak bukan merupakan penghasilan yang menjadi objek pajak penghasilan. Artinya, atas penghasilan tersebut tidak perlu lagi diperhitungkan PPh terutang. Adapun bentuk penghasilan yang bukan merupakan objek pajak tersebut, yaitu: bantuan atau sumbangan, zakat, harta hibah, warisan, harta, pemberian natura dan kenikmatan, klaim asuransi, dividen tertentu, iuran dana pensiun, penghasilan dana pensiun, pembagian laba perseroan komanditer yang tidak terbagi atas saham, bunga obligasi perusahaan reksadana, penghasilan modal ventura, dan pembebasan hutang tertentu.

b. Penghasilan yang sudah terkena PPh Final.

Penghasilan yang sudah dikenakan PPh yang sifatnya final tidak perlu lagi diperhitungkan sebagai objek pajak penghasilan, dan atas PPh Final yang telah dipotong pihak lain atau telah dibayar sendiri tidak dapat diperlakukan sebagai kredit pajak. Objek PPh Final dapat dibedakan sesuai jenis pengenaannya, antara lain: uang pesangon, industri tembakau dari pabrikan, migas pada agen Pertamina, bunga bank, bunga obligasi, Premium SWAP/Forward, bunga anggota koperasi, sewa tanah atau dan bangunan, jasa pelayaran, jasa penerbangan, selisih lebih pada revaluasi, pengalihan hak tanah dan bangunan, transaksi saham, dan diskonto obligasi.

c. Penghasilan yang merupakan objek pajak

Penghasilan kena pajak atau penghasilan yang merupakan objek pajak dapat dibedakan menjadi 5, yaitu: penghasilan dari kegiatan usaha, penghasilan sebagai karyawan, penghasilan dari pemberi jasa, penghasilan dari modal atas harta yang bergerak, dan penghasilan dari modal atas harga yang tak bergerak.

Dasar hukum pengenaan PPh Pasal 23 adalah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000. Pajak Penghasilan Pasal 23 didukung dengan Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-170/PJ/2002 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak PER-178/PJ/2006 dan terakhir diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007.

Berdasarkan sifatnya PPh Pasal 23 termasuk bersifat pajak objektif. Karena PPh Pasal 23 dipotong atas penghasilan yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau hadiah dan penghargaan, selain yang telah dipotong PPh Pasal 21 tanpa memandang subyeknya berpenghasilan atau tidak. Berdasarkan lembaga pemungutnya PPh Pasal 23 termasuk pajak pusat. Pajak pusat adalah pajak yang dipungut berdasarkan Undang-undang yang penerimaan pajaknya merupakan sumber penerimaan bagi Anggaran pendapatan dan Anggaran Belanja Negara (APBN).

B. Penegakan Hukum Pajak

1. Pengertian Penegakan Hukum

Di dalam Pasal 1 ayat (1) UUD 1945 hasil amandement, dinyatakan bahwa negara Indonesia ialah Negara Kesatuan, yang berbentuk Republik. Selanjutnya ayat (3) menyatakan bahwa negara Indonesia adalah negara hukum. Sejak awal kemerdekaan, para pendiri bangsa ini sudah menginginkan bahwa negara Indonesia harus dikelola berdasarkan hukum. Ketika memilih bentuk negara hukum, otomatis keseluruhan penyelenggaraan negara ini harus sedapat mungkin berada dalam koridor hukum. Semua harus diselenggarakan secara teratur dan setiap pelanggaran terhadapnya haruslah dikenakan sanksi yang sepadan.

Penegakkan hukum, adalah suatu keharusan dalam suatu negara hukum. Penegakan hukum adalah juga ukuran untuk kemajuan dan kesejahteraan suatu negara. Negara-negara maju di dunia biasanya ditandai, tidak sekedar

perekonomiannya maju, namun juga penegakan hukum dan perlindungan hak asasi manusianya berjalan baik.

Di dalam suatu penegakan hukum, hukum harus diartikan sebagai suatu isi hukum (*content of law*), tata laksana hukum (*structure of law*) dan budaya hukum (*culture of law*), sehingga penegakan hukum tidak saja dilakukan melalui perundang-undangan, namun juga bagaimana memberdayakan aparat dan fasilitas hukum. Tidak kalah pentingnya adalah bagaimana menciptakan budaya hukum masyarakat yang kondusif untuk penegakan hukum.²⁶

Penegakan hukum adalah proses dilakukannya upaya untuk tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman perilaku dalam lalulintas atau hubungan-hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Ditinjau dari sudut subyeknya, penegakan hukum itu dapat dilakukan oleh subyek yang luas dan dapat pula diartikan sebagai upaya penegakan hukum itu melibatkan semua subyek hukum dalam setiap hubungan hukum. Siapa saja yang menjalankan aturan normatif atau melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu dengan mendasarkan diri pada norma aturan hukum yang berlaku, berarti dia menjalankan atau menegakkan aturan hukum. Dalam arti sempit, dari segi subyeknya itu, penegakan hukum itu hanya diartikan sebagai upaya aparatur penegakan hukum tertentu untuk menjamin dan memastikan tegaknya hukum itu, apabila diperlukan, aparatur penegak hukum itu diperkenankan untuk menggunakan daya paksa.²⁷

“Secara konsepsional, inti dan arti penegakan hukum terletak pada kegiatan menyerasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan di dalam kaidah yang mantap sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memelihara, dan mempertahankan kedamaian hidup”.²⁸

Penegakan hukum bertujuan untuk mencapai tujuan hukum, yaitu terciptanya rasa aman, tenteram dan keadilan bagi masyarakat. Melalui

²⁶ Heru Susetyo, *Penegakan Hukum Yang Menciptakan Keadilan*, Yogyakarta, 2008, hlm. 12.

²⁷ Rais Ahmad, *Peran Manusia Dalam Penegakan Hukum*, Pustaka Antara, Jakarta, 1966, hlm. 19.

²⁸ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Rajawali Perss, Jakarta, 2002, hlm. 3.

penegakan hukum, diharapkan tujuan hukum dapat tercapai, sehingga hukum dapat berfungsi sebagaimana mestinya. Fungsi hukum dibagi ke dalam dua bagian yaitu:

- a. Fungsi Hukum secara Tradisional atau Klasik, yaitu secara tidak langsung berpengaruh terhadap perubahan sosial dalam berbagai institusi sosial.
- b. Fungsi Hukum secara Modern, yaitu berfungsi menjalankan tugas untuk mempertahankan ketertiban atau pola kehidupan yang ada.²⁹

Fungsi Hukum secara Tradisional atau Klasik dibagi menjadi 2 (dua), yaitu:

- a. Keadilan;
- b. Ketertiban.³⁰

Keadilan sebagai tujuan hukum didasarkan pada kenyataan bahwa dalam suatu masyarakat atau negara, kepentingan perseorangan dan kepentingan golongan-golongan manusia selalu bertentangan satu sama lain. Pertentangan inilah yang menyebabkan pertikaian bahkan peperangan. Hukum mempertahankan perdamaian dan mengusahakan terjadinya suatu keseimbangan di antara kepentingan-kepentingan tersebut. Dengan demikian, hukum dapat mencapai tujuan adil dengan adanya keseimbangan antara kepentingan-kepentingan yang dilindungi bagi setiap orang untuk memperoleh bagiannya melalui peraturan yang memuat kesinambungan kepentingan-kepentingan.

Takaran keadilan itu sendiri relatif. Definisi tentang apa yang disebut dengan adil akan berbeda-beda bagi setiap individu. Tidak berlebihan

²⁹ Lili Rasjidi, *Fungsi Hukum Dalam Pembangunan Nasional Indonesia*, Jurnal Hukum Volume 1, Padjajaran Review, Bandung, 2005, hlm. 8.

³⁰ *Ibid.*

apabila keadilan itu sesuatu yang sukar untuk didefinisikan, tetapi bisa dirasakan dan merupakan unsur yang harus ada dan tidak dipisahkan dari hukum sebagai perangkat asas, dan kaidah yang menjamin adanya keteraturan, dan ketertiban dalam masyarakat.³¹

Nilai keadilan sifatnya relatif, sehingga tidak mungkin untuk menemukan sebuah keadilan yang mutlak (*absolute justice*). Terkait dengan hal itu, Aristoteles mengemukakan teori realis yang berusaha untuk membedakan keadilan menjadi beberapa jenis sebagai berikut:³²

- a. Keadilan kumulatif, yaitu keadilan yang terjadi dalam hal setiap orang mendapatkan bagian yang sama, tidak didasarkan pada prestasi.
- b. Keadilan distributif, yaitu tercipta adil apabila setiap individu mendapatkan bagian sesuai dengan peran dan kontribusi masing-masing.
- c. Keadilan indikatif, yaitu dikatakan adil apabila suatu hukuman itu setimpal dengan kejahatan.
- d. Keadilan kreatif, yaitu keadilan yang harus ada perlindungan kepada orang yang kreatif (pencipta).
- e. Keadilan protektif, yang berbicara mengenai suatu perlindungan bagi tiap individu.
- f. Keadilan legalis, bahwa keadilan itu tersirat dalam undang-undang.

“Keadilan adalah landasan tujuan negara. Adanya negara ditujukan untuk kepentingan umum, berlandaskan keadilan yang merupakan keseimbangan kepentingan di atas daun neraca Themis (dewi keadilan dalam mitologi Yunani)”.³³ “Tujuan hukum adalah ketertiban yang dalam hal ini adalah perdamaian manusia yang dipertahankan oleh hukum dengan melindungi kepentingan-kepentingan manusia, kehormatan, kemerdekaan, jiwa, harta benda, dan sebagainya terhadap yang merugikan”.³⁴

³¹ Mochtar Kusumaatmadja dan Arief Sidharta, *Pengantar Ilmu Hukum Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, 2000, hlm. 53.

³² *Ibid*, hlm. 10.

³³ Sjachran Basah, *Ilmu Negara*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1992, hlm. 100.

³⁴ Van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Pramita, Jakarta, 1996, hlm. 11.

“Tujuan hukum modern, yaitu sebagai sarana pembaruan masyarakat”.³⁵
“Hukum nasional sebuah negara dalam fungsi ini selain untuk mencapai keadilan dan ketertiban, juga sebagai sarana pembaruan masyarakat agar perubahan (pembangunan) itu dilakukan dengan teratur dan tertib”.³⁶ “Roscoe Pound merumuskan tujuan hukum adalah untuk ketertiban, guna mencapai keadilan, dan hukum sebagai alat pembaruan masyarakat (*law as a tool of social engineering*)”.³⁷

Berdasarkan pengertian-pengertian di atas, hukum sangat diperlukan bagi sebuah negara. Negara tanpa adanya hukum, maka tidak akan dapat berjalan dengan stabil, aman, tenteram, damai, bahkan bisa cenderung anarkis. Meskipun dalam suatu negara telah ada hukum, namun diperlukan juga penegakan hukum dalam arti yang luas, sehingga hukum benar-benar dapat berfungsi.

Fungsi hukum Menurut Bernard adalah.³⁸

- a. Hukum mengemban fungsi ekspresif yaitu mengungkapkan pandangan hidup, nilai-nilai budaya dan nilai keadilan.
- b. Hukum mengemban fungsi instrumental yaitu sarana untuk menciptakan dan memelihara ketertiban, stabilitas dan prediktabilitas, sarana untuk melestarikan nilai-nilai budaya dan mewujudkan keadilan, sarana pendidikan serta pengadaban masyarakat dan sarana pembaharuan masyarakat (mendorong, menganalisisasi dan mengesahkan perubahan masyarakat).

³⁵ Lili Rasjidi, *op.cit.*, hlm. 8.

³⁶ Mochtar Kusumaatmadja, *Hukum, Masyarakat, dan Pembinaan Hukum Nasional: Suatu Uraian Tentang Landasan, Pikiran, Pola dan Mekanisme Pembaharuan Hukum di Indonesia*, Putra A. Bardin, Bandung, 2000, hlm. 13.

³⁷ Otje Salman, *Ihtisar Filsafat Hukum*, Amrico, Bandung, 1987, hlm. 29.

³⁸ Arief Sidharta, *Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum*, Mandar Maju, Bandung, 2000, hlm. 189.

2. Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum

Pada dasarnya ada 5 (lima) faktor yang mempengaruhi penegakan hukum, yaitu:³⁹

- a. Faktor hukumnya sendiri;
- b. Faktor penegak hukum;
- c. Faktor sarana atau fasilitas;
- d. Faktor masyarakat
- e. Faktor kebudayaan.

Selain faktor di atas, keluhan berkenaan dengan kinerja penegakan hukum di negara Indonesia selama ini, sebenarnya juga memerlukan analisis yang lebih menyeluruh lagi. Upaya penegakan hukum hanya satu elemen saja dari keseluruhan persoalan sebuah negara hukum yang mencita-citakan upaya menegakan dan mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Kelima faktor tersebut saling berkaitan dengan eratnya, oleh karena merupakan esensi dari penegakan hukum, juga merupakan tolak ukur daripada efektivitas penegakan hukum. Dengan demikian, maka kelima faktor tersebut akan dibahas lebih lanjut dengan mengetengahkan contoh-contoh yang diambil dari kehidupan masyarakat Indonesia.

a. Undang-undang / Hukum

Undang-undang dalam arti material adalah peraturan tertulis yang berlaku umum dan dibuat oleh Penguasa Pusat maupun Daerah yang sah. Mengenai berlakunya undang-undang tersebut, terdapat beberapa asas

³⁹ Soerjono Seokanto, *op.cit.*, hlm. 4-5.

yang tujuannya adalah agar undang-undang tersebut mempunyai dampak yang positif. Asas-asas tersebut antara lain:⁴⁰

- 1) Undang-undang tidak berlaku surut.
- 2) Undang-undang yang dibuat oleh penguasa yang lebih tinggi,
- 3) Mempunyai kedudukan yang lebih tinggi pula.
- 4) Undang-undang yang bersifat khusus menyampingkan undang-undang yang bersifat umum, apabila pembuatnya sama.
- 5) Undang-undang yang berlaku belakangan, membatalkan undang-undang yang berlaku terdahulu.
- 6) Undang-undang tidak dapat diganggu gugat.
- 7) Undang-undang merupakan suatu sarana untuk mencapai kesejahteraan spiritual dan materiel bagi masyarakat maupun pribadi, melalui pelestarian ataupun pembaharuan (inovasi).

b. Penegak Hukum

Penegak hukum merupakan golongan panutan dalam masyarakat, yang hendaknya mempunyai kemampuan-kemampuan tertentu sesuai dengan aspirasi masyarakat. Mereka harus dapat berkomunikasi dan mendapat pengertian dari golongan sasaran, disamping mampu menjalankan atau membawakan peranan yang dapat diterima oleh mereka. Ada beberapa halangan yang mungkin dijumpai pada penerapan peranan yang seharusnya dari golongan sasaran atau penegak hukum, Halangan-halangan tersebut, adalah:

- 1) Keterbatasan kemampuan untuk menempatkan diri dalam peranan pihak lain dengan siapa dia berinteraksi.
- 2) Tingkat aspirasi yang relatif belum tinggi.
- 3) Kegairahan yang sangat terbatas untuk memikirkan masa depan, sehingga sulit sekali untuk membuat proyeksi.
- 4) Belum ada kemampuan untuk menunda pemuasan suatu kebutuhan tertentu, terutama kebutuhan material.
- 5) Kurangnya daya inovatif yang sebenarnya merupakan pasangan konservatisme.

⁴⁰ Purbacaraka dan Soerjono Soekanto, *Perundang-undangan dan Yurisprudensi*, Alumni, Bandung, 1979, hlm. 19.

Halangan-halangan tersebut dapat diatasi dengan membiasakan diri dengan sikap-sikap, sebagai berikut:

- 1) Sikap yang terbuka terhadap pengalaman maupun penemuan baru.
- 2) Senantiasa siap untuk menerima perubahan setelah menilai kekurangan yang ada pada saat itu.
- 3) Peka terhadap masalah-masalah yang terjadi di sekitarnya.
- 4) Senantiasa mempunyai informasi yang selengkap mungkin mengenai pendiriannya.
- 5) Orientasi ke masa kini dan masa depan yang sebenarnya merupakan suatu urutan.
- 6) Menyadari akan potensi yang ada dalam dirinya.
- 7) Berpegang pada suatu perencanaan dan tidak pasrah pada nasib.
- 8) Percaya pada kemampuan ilmu pengetahuan dan teknologi di dalam meningkatkan kesejahteraan umat manusia.
- 9) Menyadari dan menghormati hak, kewajiban, maupun kehormatan diri sendiri dan hak lain.
- 10) Berpegang teguh pada keputusan-keputusan yang diambil atas dasar penalaran dan perhitungan yang mantap.

c. Faktor Sarana atau Fasilitas

Tanpa adanya sarana atau fasilitas tertentu, maka tidak mungkin penegakan hukum akan berjalan dengan lancar. Sarana atau fasilitas tersebut antara lain, mencakup tenaga manusia yang berpendidikan dan trampil, organisasi yang baik, peralatan yang memadai, keuangan yang cukup, dan seterusnya. Sarana atau fasilitas mempunyai peran yang sangat penting dalam penegakan hukum. Tanpa adanya sarana atau fasilitas tersebut, tidak akan mungkin penegak hukum menyerasikan peranan yang seharusnya dengan peranan yang aktual. Khususnya untuk sarana atau fasilitas tersebut, sebaiknya dianut jalan pikiran, sebagai berikut:⁴¹

- 1) Yang tidak ada-diadakan yang baru betul.
- 2) Yang rusak atau salah-diperbaiki atau dibetulkan.
- 3) Yang kurang-ditambah.

⁴¹ *Ibid.*, hlm. 21.

- 4) Yang macet-dilancarkan.
- 5) Yang mundur atau merosot-dimajukan atau ditingkatkan.

d. Faktor Masyarakat

Penegakan hukum berasal dari masyarakat, dan bertujuan untuk mencapai kedamaian dalam masyarakat. Oleh karena itu, dipandang dari sudut tertentu, maka masyarakat dapat mempengaruhi penegakan hukum tersebut. Masyarakat Indonesia mempunyai kecendrungan yang besar untuk mengartikan hukum dan bahkan mengidentifikasikannya dengan petugas (dalam hal ini penegak hukum sebagai pribadi). Salah satu akibatnya adalah, bahwa baik buruknya hukum senantiasa dikaitkan dengan pola perilaku penegak hukum tersebut.

e. Faktor Kebudayaan

Kebudayaan (*system*) hukum pada dasarnya mencakup nilai-nilai yang mendasari hukum yang berlaku, nilai-nilai yang merupakan konsepsi abstrak mengenai apa yang dianggap baik (sehingga dianuti) dan apa yang dianggap buruk (sehingga dihindari). Pasangan nilai yang berperan dalam hukum, adalah sebagai berikut:⁴²

- 1) Nilai ketertiban dan nilai ketentraman.
- 2) Nilai jasmani/kebendaan dan nilai rohani/keakhlakan.
- 3) Nilai kelanggengan/konservatisme dan nilai kebaruan/inovativisme.
- 4) Di Indonesia masih berlaku hukum adat, hukum adat adalah merupakan hukum kebiasaan yang berlaku dalam masyarakat.

⁴² *Ibid.*, hlm. 22.

3. Penegakan Hukum Pajak

Pajak dapat ditinjau dari berbagai pendekatan disiplin ilmu, seperti ilmu hukum, ekonomi, politik, dan sosial (sosiologi). Dalam pendekatan hukum, Rochmat Soemitro mendefinisikan pajak sebagai:

Suatu perikatan yang timbul karena undang-undang, yang mewajibkan orang yang memenuhi syarat (*taxbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan, fungsi *budgeter*).⁴³

Dalam aspek hukum, pajak lebih banyak berbicara kepastian. Makanya, dalam aspek hukum pajak, untuk mencapai tujuan dari pajak, maka perlu disusun instrumen hukum yang dapat memaksakan hak negara kepada warga negaranya dalam bentuk tagihan pajak. Adapun yang diatur dalam hukum pajak adalah mulai dari penentuan subjek dan objek pajak, besaran pajak, cara penagihan pajak, proses keberatan atas keputusan negara tentang jumlah pajak terutang hingga terkait dengan penanganan tindak pidana pajak.

Dalam hukum pajak juga yang hendak dikejar adalah juga tentang keadilan pajak (*tax justice*). Keadilan merupakan pengertian yang sangat luas dan juga pelik. John Rawls mengemukakan dua prinsip keadilan, dimana yang pertama, apabila setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang. Kemudian, yang kedua bagaimana mengatur ketimpangan sosial dan ekonomi sehingga dapat diharapkan memberi keuntungan semua orang dan semua posisi dan jabatan terbuka bagi semua orang.⁴⁴

Dalam hubungan ini dikemukakan pengertian secara khusus, yaitu pengertian keadilan dalam hukum pajak. Salah satu sendi keadilan dalam

⁴³ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Eresco, Bandung, 1990, hlm. 51.

⁴⁴ John Rawls, *Teori Keadilan: Dasar-dasar Filsafat Politik untuk Mewujudkan Kesejahteraan Sosial dalam Negara*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2006, hlm. 72.

hukum pajak adalah “perlakuan yang sama” kepada wajib pajak, yang tidak membedakan kewarganegaraan, baik pribumi, maupun asing, dan tidak membedakan agama, aliran politik, dan sebagainya. Menurut literatur, pengenaan pajak seharusnya memenuhi asas keadilan, baik keadilan horizontal maupun keadilan vertikal. Keadilan horizontal dalam perspektif pajak mengandung makna, untuk wajib pajak dengan kondisi kemampuan atau penghasilan yang sama harus dikenakan jumlah pajak yang sama.

Sementara keadilan vertikal diartikan semakin tinggi kemampuan ekonomis wajib pajak, semakin tinggi pula beban pajak yang dikenakan. Konsep ini yang mendasari pengenaan pajak penghasilan secara progresif, seperti dianut rezim perpajakan Indonesia. Sebagai contoh misalnya, pajak yang sifatnya objektif dianggap kurang adil dari sudut kemanusiaan, sebab orang kaya akan membayar pajak yang sama dengan orang miskin, untuk barang yang sama. Hal ini yang sering terjadi di negara berkembang, dimana pajak-pajak objektif atau pajak-pajak tidak langsung lebih banyak dipungut daripada pajak subjektif atau pajak langsung. Hal ini disebabkan karena pajak objektif mudah dipungut dan tidak memerlukan administrasi yang ruwet, sebab lazimnya pajak tidak langsung ini dimasukkan ke dalam harga barang, seperti harga bensin, harga rokok, dan sebagainya.⁴⁵

Hal tersebut mencerminkan asas proporsionalitas dari sistem perpajakan. Selain itu, keadilan juga terkait dengan suatu proses hukum terhadap pihak yang melakukan kecurangan terhadap pajak yang merupakan hak negara. Sebagaimana yang sudah dijelaskan, bahwa pendapatan negara yang berasal dari pajak akan digunakan untuk membiayai semua pengeluaran umum, yang hal tersebut berarti digunakan untuk menyejahterakan rakyat. Akan tetapi, tidak banyak rakyat yang dapat merasakan apa yang telah mereka keluarkan. Kemanakah uang rakyat yang telah disetorkan selama ini? Pertanyaan tersebut

⁴⁵ Rochmat Soemitro, *op.cit.*, hlm. 13-14.

sering kali muncul di benak masyarakat. Selain itu, dikatakan penerimaan pajak meningkat setiap tahunnya, tetapi bentuk dari pengeluaran Negara tersebut masih belum jelas dirasakan oleh masyarakat. Salah satu indikasi adanya penggelapan pajak mungkin dapat kita lihat melalui tidak tercapainya target penerimaan pajak.

Dari tiap tahunnya realisasi penerimaan pajak, terutama PPh tidak mencapai target. Memang, hingga saat ini masih sulit menempatkan perilaku wajib pajak yang masih dalam tataran pelanggaran administrasi pajak dan yang sudah mengarah kepada pelanggaran pidana pajak. Hal ini penting untuk dicermati karena asas yang dianut dari kedua jenis mekanisme penegakan hukum pajak tersebut sangatlah jauh berbeda. Hukum administrasi pajak menganut prinsip ketidaksengajaan yang mengakibatkan, wajib pajak tidak menyetorkan utang pajak sebagaimana tarif pajak yang ditetapkan.

Selanjutnya, dalam proses administrasi pajak mengedepankan pendekatan persuasif, dimana sepanjang wajib pajak bisa melunasi utang pajak, maka terhadap wajib pajak tidak diberi sanksi pajak. Disisi lain, terhadap pidana pajak, merupakan suatu bentuk kejahatan, dimana didalamnya sudah terdapat perilaku kesengajaan dari wajib pajak untuk melakukan serangkaian aktivitas (biasanya mengarah kepada rekayasa-rekayasa) agar dapat terhindar dari kewajiban pajak sebagaimana yang ditentukan oleh undang-undang.

Sifat dari hukum pidana pajak lebih keras dengan sejumlah sanksi pidana yang memang berupa nestapa, baik berupa pidana badan dan juga denda, yang mencapai empat kali pajak terutang. Tidak hanya dalam masalah perpajakan,

bicara soal penegakan hukum tidak bisa dilepaskan esensi suatu upaya mencari keadilan, baik dalam hukum privat maupun publik. Hanya saja, dalam hukum publik, terhadap suatu upaya penegakan hukum (*law enforcement*), muatan yang acap kali terlihat lebih dominan adalah terkait dengan pembatasan kewenangan dari aparat penegakan hukum agar tidak destruktif terhadap hak-hak warga negara. Hal ini bertitik tolak pada hak yang dimiliki negara (kekuasaan) untuk melakukan pemaksaan kehendak (*enforce*) kepada warga negara berdasarkan hukum.

Padahal, dalam suatu aktivitas penegakan hukum, didalamnya juga terdapat esensi dari suatu pencapaian keadilan. Negara bertindak tegas pada dasarnya bertolak dari adanya ketidakadilan. Dalam soal perpajakan misalnya, Plato mengatakan, “ketika ada pajak penghasilan, manusia adil akan membayar lebih banyak dibanding manusia tidak adil, padahal keduanya memperoleh penghasilan yang sama”.⁴⁶

Dari pernyataan itu, persoalan keadilan meluas dari dimensi personal kepada dimensi sosial, dimana penghindaran pajak pertama-tama adalah masalah moral dan membawa implikasi serius bagi ketersediaan sumber pembiayaan belanja publik. Artinya, ketika negara tidak memaksakan kehendak (melakukan penegakan hukum), maka akan terjadi ketidak-adilan yang sangat besar. Dalam penegakan Hukum Pajak yang kita kenal di Indonesia terdapat dua macam bentuk penegakan hukum, pertama terkait

⁴⁶ Yustinus Prastowo, “Pajak dan Demokrasi: Menyoal Ketimpangan, Mendamba Kesejahteraan”, Dalam A. Prasetyantoko, Setyo Budantoro dan Sugeng Bahagijo (ed), *Pembangunan Inklusif; Prospek dan Tantangan Indonesia*, LP3ES dan Prakarsa, Jakarta, 2013, hlm. 98.

dengan sengketa pajak yang merupakan persoalan hukum administrasi pajak dan kedua terkait dengan pidana pajak. Sengketa pajak timbul bermula dari kewajiban dari wajib Pajak untuk membayar pajak yang terutang (Pasal 12 ayat (1) UU KUP). Dari hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP), maka akan diterbitkan suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP), yang dapat mengakibatkan pajak terutang menjadi kurang bayar, lebih bayar, atau nihil.

Perlu dicatat, Direktorat Jenderal Pajak tidak berkewajiban untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas semua Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan Wajib Pajak. Penerbitan suatu surat ketetapan pajak hanya terbatas pada Wajib Pajak tertentu yang disebabkan oleh ketidakbenaran dalam pengisian Surat Pemberitahuan atau karena ditemukannya data fiskal yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak. Jika Wajib Pajak (WP) tidak sependapat dengan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak setelah dilakukan pemeriksaan, maka timbullah sengketa pajak. Penyelesaian sengketa pajak di tahap paling awal adalah pengajuan permohonan keberatan atas surat ketetapan tersebut (Pasal 25 UU KIP).

Adapun yang dimaksud dengan sengketa pajak menurut Pasal 1 angka 5 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak adalah: “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.”

Timbulnya sengketa pajak ada pada dua hal yang sangat prinsipal yaitu pertama, tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana diperintahkan oleh norma hukum pajak, kedua, melakukan perbuatan hukum, tetapi tidak sesuai dengan norma hukum pajak. Selanjutnya disebutkan pihak-pihak yang menimbulkan sengketa pajak yaitu pihak wajib pajak, pemotong, penanggung pajak, pemungut pajak dan pejabat pajak. Suatu surat ketetapan pajak merupakan suatu keputusan administrasi yang menetapkan hubungan hukum antara administrasi dan wajib-pajak. Apabila salah satu pihak, baik pihak administrasi maupun pihak wajib-pajak, kemudian menyatakan bahwa ketetapan itu tidak benar, maka timbul suatu perselisihan, yang dapat diajukan keberatan administrasi pajak.⁴⁷

Keberatan diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak yang mengeluarkan ketetapan pajak sebagai objek sengketa pajak (Pasal 25 UU KUP). Dalam hal ini, Direktur Jenderal Pajak dalam waktu 12 bulan semenjak tanggal keberatan diajukan harus memutus keberatan tersebut (Pasal 26 ayat (1) UU KUP). Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Selanjutnya apabila belum puas dengan keputusan keberatan tersebut, maka WP dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak, yang merupakan badan peradilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Pengadilan Pajak ini merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak. Maka, dengan demikian setiap putusan pengadilan pajak bersifat tetap (*inkraht vav gewijsde*) yang dapat langsung dieksekusi atau dimintakan upaya hukum luar biasa berupa peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

⁴⁷ Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Cet. Ke-IV, PT. Eresco, Bandung, 1996, hlm. 54.

Sebagaimana yang telah disinggung diawal, bahwa penegakan hukum pajak selain dari penegakan hukum administrasi pajak berupa keberatan dan banding atas sengketa pajak antara wajib pajak dengan pemungut pajak, selanjutnya adalah penegakan hukum pidana pajak. Berbicara hukum pidana pajak, tidak lepas dari adanya pelanggaran atas norma-norma hukum pidana pajak atau dengan kata lain merupakan penegakan hukum atas adanya tindak pidana pajak yang dilakukan. Maka, dengan demikian, tindak pidana pajak itu sendiri adalah suatu peristiwa atau tindakan melanggar hukum pajak atau undang-undang pajak yang dilakukan oleh seseorang yang tindakannya tersebut dapat dipertanggung jawabkan oleh undang-undang pajak yang telah dinyatakan sebagai suatu perbuatan pidana yang dapat dihukum.

Tindak pidana pajak adalah jenis tindak pidana yang berada diluar Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP), yang merupakan jenis pidana administrasi (*administrative penal law*). Jenis tindak pidana ini sebetulnya merupakan bentuk pendayagunaan instrumen hukum pidana dalam aspek hukum administrasi, agar norma-norma hukum administrasi dapat ditegakkan dengan baik karena juga diancam dengan sanksi pidana apabila tidak atau salah dalam menjalankannya. Posisi menyusul hukum pidana setelah hukum administrasi ini kemudian menjadi dilematis karena terletak antara dua pandangan. Pandangan pertama yaitu bahwa hukum pidana merupakan *ultimum remidium* atau upaya terakhir dalam penegakan hukum setelah diberikan peluang penyelesaian hukum lewat cabang hukum lain, misalkan hukum administrasi, perdata, dan lain-lain.

Pandangan pertama ini senada dengan pengertian hukum pidana administrasi yang diajukan Barda Nawawie Arief dan senada dengan asas subsidiaritas dalam hukum pidana. Pandangan kedua yang berorientasi kepada pendayagunaan hukum pidana untuk tercapainya tujuan publik dari hukum pidana menyatakan bahwa setelah adanya penegakan hukum administrasi (sanksi administratif) pada suatu tindak pidana administrasi tidak menghilangkan sanksi pidana atas perbuatan tersebut.⁴⁸

Adapun definisi tindak pidana pajak terdapat dalam Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 Tentang Penanaman Modal, yang selengkapnya berbunyi: “Yang dimaksud dengan “tindak pidana perpajakan” adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan.

Dalam ketentuan Undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan, terdapat 3 jenis tindak pidana pajak, yakni pertama kelalaian dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) yang tidak benar (Pasal 38). Kedua sengaja melakukan perbuatan (Pasal 39):

- 1) tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
- 2) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; dan/atau
- 3) menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dan/atau
- 4) memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; dan/atau

⁴⁸ Yance Arizona, Pengaturan Tindak Pidana Administrasi Dalam RKUHP: Suatu Kajian Awal, hlm. 4. Diunduh dari <http://yancearizona.files.wordpress.com/2008/06/pengaturan-tindakpidana-administrasi-dalam-rkuhp.pdf>

- 5) tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lainnya; dan/atau
- 6) tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut;

Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara. Ketiga, tindak pidana yang khusus diperuntukkan kepada pegawai pajak yang tidak memenuhi kewajiban menjaga rahasia terkait perpajakan (Pasal 41). Untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana perpajakan, terlebih dahulu perlu dilakukan pemeriksaan pajak. Adapun pemeriksaan yang dimaksud, yaitu untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan pajak dilakukan oleh PNS di lingkungan Ditjen Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Dirjen Pajak yang diberi tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melaksanakan pemeriksaan di bidang perpajakan. Tujuan pemeriksaan adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada wajib pajak. Tujuan lainnya adalah dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam pemeriksaan tindak pidana di bidang perpajakan terdapat pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 202/PMK.03/2007 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan didefinisikan Bukti Permulaan sebagai keadaan,

perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Pemeriksaan bukti permulaan dapat dilaksanakan berdasarkan hasil analisis data, informasi, laporan, pengaduan, laporan kegiatan intelijen, pengembangan pemeriksaan bukti permulaan, atau pengembangan penyidikan, yang dapat dilaksanakan baik untuk seluruh jenis pajak maupun satu jenis pajak.

Pemeriksaan bukti permulaan dilakukan oleh Kantor Wilayah atau Direktorat Intelijen dan Penyidikan. Berdasarkan hasil pemeriksaan bukti permulaan dapat diketahui tindak lanjut yang harus dilakukan. Tindak lanjut dari pemeriksaan bukti permulaan adalah yaitu diusulkan dilakukannya penyidikan, atau tindakan lain berupa: penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKP), pembuatan laporan tindak pidana selain tindak pidana di bidang perpajakan yang akan diteruskan kepada pihak yang berwenang, pembuatan laporan sumir apabila wajib pajak mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya, pembuatan laporan sumir apabila tidak ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan. “Bahan baku” Pemeriksaan Bukti Permulaan sebenarnya berasal dari usulan Kantor Pelayanan Pajak dan pengaduan masyarakat. Setidaknya inilah praktek yang terjadi saat ini. Tetapi tidak semua usulan dari Kantor Pelayanan Pajak diterima dan langsung diperiksa oleh Kanwil DJP. Ada juga yang ditolak karena dianggap tidak

layak dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Kalau di Bandung dan beberapa Kanwil, setiap pengusul harus melakukan pemaparan dihadapan tim pemeriksa Kanwil. Setelah itu, diputuskan diterima, atau ditunda dulu atau ditolak. Apabila dari bukti permulaan tidak menunjukkan adanya tindak pidana yang dilakukan wajib pajak, maka secara otomatis kasus tersebut akan ditutup.

C. Pengawasan Sebagai Salah satu Upaya Penegakan Hukum Pajak

1. Pengertian Pengawasan

Seluruh definisi tentang pengawasan yang diberikan oleh para sarjana bermacam-macam rumusnya, walaupun pada umumnya definisi tersebut tidak banyak berbeda. Istilah pengawasan dalam bahasa Indonesia adalah berasal dari kata awas, sehingga pengawasan merupakan kegiatan mengawasi saja, dalam arti melihat sesuatu dengan seksama. Tidak ada kegiatan lain di luar itu, kecuali melaporkan hasil kegiatan mengawasi tersebut.

Istilah pengawasan dalam bahasa Inggris disebut *controlling* yang diterjemahkan dalam istilah pengawasan dan pengendalian, sehingga istilah *controlling* lebih luas dari pada pengawasan. Dikalangan para ahli atau para sarjana telah disamakan istilah *controlling* ini dengan pengawasan, jadi pengawasan adalah termasuk juga pengendalian. Pengendalian berasal dari kata kendali, sehingga pengendalian mengandung arti mengarahkan, memperbaiki kegiatan yang salah arah dan meluruskannya menuju arah yang benar.⁴⁹

Dalam praktek sehari-hari istilah *controlling* sama dengan istilah pengawasan dan istilah pengawasan telah mengandung pengertian luas, yakni tidak hanya bersifat melihat sesuatu dengan seksama dan melaporkan hasil kegiatan pengawasan, tetapi juga mengandung pengendalian dalam arti, menggerakkan, memperbaiki dan dan

⁴⁹ Wirancarita, *Kamus Bahasa Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, 1996, hlm. 256.

meluruskan sehingga mencapai tujuan yang sesuai dengan apa yang direncanakan.⁵⁰

Menurut Victor Situmorang pengawasan merupakan setiap usaha dan tindakan dalam rangka mengetahui sejauh mana pelaksanaan tugas yang dilaksanakan menurut ketentuan dan sasaran yang hendak dicapai.⁵¹

Sarwoto memberikan definisi tentang pengawasan sebagai kegiatan manajer yang mengusahakan agar pekerjaan-pekerjaan terlaksana sesuai dengan rencana yang ditetapkan atau dikehendaki.⁵²

Secara eksplisit subyek yang melaksanakan pengawasan atau memiliki fungsi pengawasan, yaitu manajer sebagai standart atau tolok ukur adalah rencana yang ditetapkan atau hasil yang dikehendaki. Inti dari definisi yang diberikan Sarwoto tersebut, bahwa kegiatan manajer yang mengusahakan, jadi tidak hanya melalui pengamatan saja, tetapi dapat pula dengan cara lain. Tujuan pengawasan menurut definisi tersebut, yaitu mengusahakan agar pekerjaan-pekerjaan terlaksana sesuai dengan rencana.

Siagian memberikan definisi pengawasan sebagai proses pengamatan dari pelaksanaan seluruh kegiatan organisasi untuk menjamin agar supaya pekerjaan yang sedang dilakukan berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan sebelumnya.⁵³

Definisi menurut Siagian tersebut terdapat dua bagian yang satu sama lain kurang begitu serasi pertaliannya. Ciri yang penting dari definisi ini hanya

⁵⁰ Victor Situmorang, *Aspek Hukum Pengawasan Melekat Dalam Lingkungan Aparatur Pemerintah*, Rineka Cipta, Jakarta, 1993, hlm. 18.

⁵¹ *Ibid*, hlm. 21.

⁵² Sarwoto, *Dasar-Dasar Organisasi dan Manajemen*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1986, hlm. 93.

⁵³ Siagian, *Filsafat Administrasi*, Gunung Agung, Jakarta, 1990, hlm. 107.

dapat diterapkan bagi pengawasan terhadap pekerjaan-pekerjaan yang sedang berjalan, tidak dapat diterapkan untuk pekerjaan-pekerjaan yang sudah selesai dilaksanakan.

Definisi pengawasan yang lain juga diberikan oleh Soekarno yang memberikan definisi pengawasan sebagai suatu proses yang menentukan tentang apa yang harus dikerjakan, agar apa yang harus dikerjakan dan apa yang harus diselenggarakan sejalan dengan rencana.⁵⁴

Manullang memberikan definisi pengawasan sebagai suatu proses untuk menetapkan pekerjaan apa yang sudah dilaksanakan, menilainya dan mengoreksi bila perlu dengan maksud supaya pelaksanaan pekerjaan sesuai dengan rencana semula.⁵⁵

Rumusan pengertian pengawasan yang cukup menarik diberikan oleh Suyamto yang mengatakan bahwa pengawasan adalah segala usaha atau kegiatan untuk mengetahui dan menilai kenyataan yang sebenarnya mengenai pelaksanaan tugas atau kegiatan, apakah sesuai dengan yang semestinya atau tidak.

Wujud pengawasan menurut definisi yang diberikan Suyamto adalah kegiatan untuk menilai suatu pelaksanaan secara de facto, sedangkan tujuan pengawasan hanyalah terbatas pada pencocokan apakah kegiatan yang dilaksanakan telah sesuai dengan tolok ukur yang telah ditentukan sebelumnya.

⁵⁴ Soekarno, *Dasar-Dasar Manajemen*, Miswar, Jakarta, 1986, hlm. 107.

⁵⁵ Manullang, *Dasar-Dasar Manajemen*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1987, hlm. 136.

Di samping definisi dari para sarjana di Indonesia, definisi tentang pengawasan diutarakan pula oleh beberapa sarjana dari negara Barat seperti yang dikemukakan George Terry, pengawasan adalah untuk menentukan apa yang telah dicapai, mengadakan evaluasi atasnya, dan untuk menjamin agar hasilnya sesuai dengan rencana. Henry Fayol mengatakan bahwa definisi pengawasan yakni terdiri dari pengujian apakah segala sesuatu berlangsung sesuai dengan rencana yang telah ditentukan dengan instruksi yang telah digariskan.⁵⁶

Dari beberapa definisi tentang pengawasan yang telah dikemukakan tersebut, pada dasarnya pengawasan mempunyai dua bagian, pertama menggambarkan wujud dari kegiatan pengawasan dan kedua menggambarkan tujuan dan sasaran yang hendak dicapai oleh pengawasan tersebut.

Untuk adanya tindakan pengawasan diperlukan unsur-unsur sebagai berikut:⁵⁷

- a. Adanya kewenangan yang jelas yang dimiliki oleh aparat pengawas.
- b. Adanya suatu rencana yang mentap sebagai alat penguji terhadap pelaksanaan suatu tugas yang akan diawasi.
- c. Tindakan pengawasan dapat dilakukan terhadap suatu proses yang sedang berjalan maupun terhadap hasil yang dicapai dari kegiatan tersebut. Tindakan pengawasan berakhir dengan disusunnya evaluasi akhir terhadap kegiatan yang dilaksanakan serta mencocokkan hasil yang dicapai dengan rencana sebagai tolok ukurnya.
- d. Selanjutnya tindakan pengawasan akan diteruskan dengan tindak lanjut baik secara administratif maupun secara yuridis.

2. Maksud, Tujuan dan Bentuk Pengawasan

Dalam rangka pelaksanaan pekerjaan dan untuk mencapai tujuan dari pemerintah yang telah direncanakan, maka perlu adanya pengawasan karena dengan pengawasan tersebut serta tujuan yang akan dicapai yang dapat dilihat

⁵⁶ Muchsan, *Sistem Pengawasan Terhadap Perbuatan Aparat Pemerintah Daerah dan Peradilan Tata Usaha Negara*, Liberty, Yogyakarta, 1992, hlm. 37.

⁵⁷ Victor Situmorang, *op.cit*, hlm. 21.

dengan berpedoman rencana yang telah ditetapkan terlebih dahulu oleh pemerintah sendiri.

Dapat dikatakan bahwa pada prinsipnya pengawasan itu sangat penting dalam pelaksanaan pekerjaan dan tugas pemerintahan, sehingga pengawasan diadakan dengan maksud untuk:⁵⁸

- a. Mengetahui jalannya pekerjaan apakah lancar atau tidak.
- b. Memperbaiki kesalahan-kesalahan yang dibuat oleh pegawai dan mengadakan pencegahan agar tidak terulang kembali kesalahan-kesalahan yang sama atau timbulnya kesalahan yang baru.
- c. Mengetahui apakah penggunaan budget yang telah ditetapkan dalam rencana terarah kepada sasarannya dan sesuai dengan yang telah direncanakan.
- d. Mengetahui pelaksanaan kerja sesuai dengan program seperti yang telah ditentukan dalam rencana. Mengetahui hasil pekerjaan dibandingkan dengan yang telah ditetapkan dalam rencana.

Menurut Leonard White, maksud pengawasan adalah:⁵⁹

- a. Untuk menjamin bahwa kekuasaan itu digunakan untuk tujuan yang diperintah dan mendapat dukungan serta persetujuan dari rakyat.
- b. Untuk melindungi hak azasi manusia yang telah dijamin undang-undang dari pada tindakan penyalahgunaan kekuasaan.⁶⁰

Maksud pengawasan menurut Arifin Abdul Rahman adalah:⁶¹

- a. Untuk mengetahui apakah segala sesuatu berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan.
- b. Untuk mengetahui apakah segala sesuatu yang telah berjalan sesuai dengan instruksi serta prinsip-prinsip yang telah ditetapkan.
- c. Untuk mengetahui apakah kelemahan-kelemahan serta kesulitan-kesulitan dan kegagalan-kegagalannya sehingga dapat diadakan perubahan-perubahan untuk memperbaiki serta mencegah pengulangan kegiatan yang salah.

⁵⁸ Muchsan, *op.cit.*, hlm. 39.

⁵⁹ Muchsan, *op.cit.*, hlm. 39.

⁶⁰ *Ibid*, hlm. 43.

⁶¹ Victor Situmorang, *op.cit*, hlm. 23.

- d. Untuk mengetahui apakah segala sesuatu berjalan efisien dan apakah tidak dapat diadakan perbaikan-perbaikan lebih lanjut sehingga mendapatkan efisiensi yang lebih benar.

Pengawasan adalah sesuatu yang sangat penting dalam negara berkembang, karena dalam negara berkembang pembangunan dilaksanakan sangat pesat sedang tenaga profesional belum siap mental dalam melaksanakan pembangunan tersebut, sehingga mungkin saja terjadi kesalahan, kecurangan dan kelalaian. Dengan demikian perlu dan sangat penting pengawasan itu diadakan untuk dapat mencapai tujuan yang telah direncanakan oleh pemerintah.

Untuk mengetahui apa yang disebut tujuan pengawasan, maka perlu dilihat batasan atau definisi pengawasan yakni, setiap usaha atau tindakan untuk mengetahui sejauh mana pelaksanaan tugas yang dibebankan dilaksanakan menurut ketentuan dan sasaran yang hendak dicapai. Dari definisi tersebut telah ditunjukkan dengan jelas apa yang menjadi tujuan pengawasan, yaitu untuk mengetahui dan menilai kenyataan yang sebenarnya tentang pelaksanaan tugas atau pekerjaan, apakah sesuai dengan yang semestinya atau tidak.

Mengenai tujuan akhir pengawasan, maka pengawasan yang memang tercakup dalam fungsi pengendalian mempunyai sasaran, yakni agar seluruh aspek penyelenggaraan manajemen berjalan dengan lancar serta berdaya guna dan berhasil guna, sehingga pencapaian tujuan organisasi dapat lebih terjamin.

Menurut Victor Situmorang, tujuan pengawasan adalah:⁶²

- a. Agar tercapainya aparatur pemerintah yang bersih dan berwibawa yang didukung oleh suatu sistem manajemen pemerintah yang berdaya guna dan berhasil guna serta ditunjang oleh partisipasi masyarakat yang konstruksi dan terkendali dalam wujud pengawasan masyarakat yang obyektif, sehat serta bertanggung jawab.

⁶² *Ibid*, hlm. 27-29.

- b. Agar terselenggaranya tertib administrasi di lingkungan aparatur pemerintah, timbulnya disiplin kerja yang sehat.
- c. Agar adanya kelugasan tugas dalam melaksanakan tugas, fungsi atau kegiatan, tumbuhnya budaya malu dalam diri masing-masing aparat, rasa bersalah dan rasa berdosa yang lebih mendalam untuk berbuat hal-hal yang tercela terhadap masyarakat dan ajaran agama.

Pengawasan secara langsung juga bertujuan untuk:⁶³

- a. Menjamin ketetapan pelaksanaan sesuai dengan rencana, kebijaksanaan dan perintah.
- b. Menertibkan koordinasi kegiatan-kegiatan.
- c. Mencegah pemborosan dan penyelewengan.
- d. Menjamin terwujudnya kepuasan masyarakat terhadap kepentingan organisasi.
- e. Membina kepercayaan masyarakat terhadap kepemimpinan organisasi.

Pada suatu negara terlebih-lebih negara yang sedang berkembang atau membangun, maka pengawasan sangat penting baik pengawasan secara vertikal, horizontal, eksternal, internal, preventif maupun represif agar maksud dan tujuan yang telah ditetapkan tercapai.

Untuk mencapai tujuan negara atau organisasi, maka dalam hal pengawasan ini dapat diklasifikasikan macam-macam pengawasan berdasarkan beberapa hal sebagai berikut:⁶⁴

- a. Pengawasan Langsung dan Pengawasan Tidak Langsung
 - 1) Pengawasan Langsung

Pengawasan langsung adalah pengawasan yang dilakukan secara pribadi oleh pimpinan atau pengawas dengan mengamati, meneliti, memeriksa, mengecek sendiri di tempat pekerjaan dan menerima laporan-laporan secara langsung pula dari pelaksanaan.
 - 2) Pengawasan Tidak Langsung

Pengawasan tidak langsung diadakan dengan mempelajari laporan-laporan yang diterima dari pelaksanaan baik lisan maupun tulisan, mempelajari pendapat-pendapat masyarakat dan sebagainya tanpa pengawasan langsung di tempat pekerjaan.
- b. Pengawasan Preventif dan Pengawasan Represif
 - 1) Pengawasan Preventif

Pengawasan preventif dilakukan melalui pre-audit sebelum pekerjaan dimulai. Misalnya dengan mengadakan pengawasan

⁶³ *Ibid*, hlm. 33.

⁶⁴ *Ibid*, hlm. 37-39.

- terhadap persiapan-persiapan rencana kerja, rencana anggaran, rencana penggunaan tenaga dan sumber-sumber lainnya.
- 2) Pengawasan Represif
Pengawasan represif dilakukan melalui post-audit, dengan pemeriksaan terhadap pelaksanaan di tempat, meminta laporan pelaksanaan dan sebagainya.
- c. Pengawasan Intern dan Pengawasan Ekstern
- 1) Pengawasan Intern
Pengawasan intern adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat dalam organisasi itu sendiri. Pada dasarnya pengawasan harus dilakukan oleh pucuk pimpinan sendiri, oleh karena itu setiap pimpinan unit dalam organisasi pada dasarnya berkewajiban membantu pucuk pimpinan dalam mengadakan pengawasan secara fungsional sesuai dengan bidang tugasnya masing-masing.
 - 2) Pengawasan Ekstern
Pengawasan ekstern adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat dari luar organisasi, seperti halnya pengawasan dibidang keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sepanjang meliputi seluruh aparatur negara dan Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan negara terhadap departemen dan instansi pemerintah lain.

Macam-macam pengawasan yang lain jika didasarkan pada Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1989 adalah sebagai berikut:

a. Pengawasan Melekat

Pengawasan melekat adalah serangkaian kegiatan yang bersifat sebagai pengendalian yang terus-menerus, dilakukan oleh atasan langsung terhadap bawahannya secara preventif atau represif agar pelaksanaan tugas bawahan tersebut berjalan secara berdaya guna sesuai dengan rencana kegiatan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.⁶⁵

a. Pengawasan Fungsional

Pengawasan fungsional adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan secara fungsional baik intern pemerintah maupun ekstern pemerintah, yang dilaksanakan terhadap pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan agar sesuai dengan rencana dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.⁶⁶

b. Pengawasan Masyarakat

⁶⁵ *Ibid*, hlm. 41.

⁶⁶ Muchsan, *op.cit.*, hlm. 40.

Pengawasan masyarakat adalah pengawasan yang dilakukan oleh warga masyarakat yang disampaikan secara lisan atau tertulis kepada aparaturnya pemerintah yang berkepentingan berupa sumbangan pikiran, saran, gagasan atau keluhan/pengaduan yang bersifat membangun yang disampaikan baik secara langsung maupun melalui media.⁶⁷

d. Pengawasan Legislatif

Pengawasan legislatif adalah pengawasan yang dilakukan oleh lembaga perwakilan rakyat terhadap kebijaksanaan dan pelaksanaan tugas-tugas umum pemerintah dan pembangunan. Pengawasan yang dilakukan oleh Badan Legislatif di Indonesia dapat dilakukan baik secara preventif maupun represif.

3. Pengawasan Terhadap Wajib Pajak

Salah satu bentuk pembaruan yang mendasar adalah perubahan sistem pemungutan pajak dari sistem *official assesment* ke sistem *self assesment* yang berlaku mulai 1 Januari 1984, yang memberikan kepercayaan dan tanggungjawab yang lebih besar kepada Wajib Pajak untuk menghitung, menyetor dan melaporkan kewajiban pajak, sehingga diharapkan dapat meningkatkan kesadaran Wajib Pajak dan diharapkan administrasi perpajakan dapat dilaksanakan dengan rapi, terkendali, sederhana dan mudah dipahami oleh anggota masyarakat Wajib Pajak. Kewajiban pemerintah, dalam hal ini aparat pajak (fiskus), adalah melakukan pembinaan, pelayanan, dan pengawasan (melalui serangkaian kegiatan pemeriksaan pajak) terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam perundang-undangan perpajakan. Dengan sistem pemungutan *self assesment* diharapkan juga pelaksanaan administrasi perpajakan yang berbelit-belit dan birokratis yang cenderung membebani wajib pajak akan dapat dihindari.

Bentuk pembaruan perpajakan yang lain yang ditempuh pemerintah adalah dengan melakukan perubahan peraturan-peraturan perpajakan, khususnya

⁶⁷ *Ibid*, hlm. 44.

Undang-Undang perpajakan, yang akan meningkatkan *tax ratio* (ratio penerimaan pajak terhadap produk Domestik Bruto) Wajib Pajak.

Pemerintah telah mengeluarkan lima perubahan UU perpajakan yang baru berlaku mulai 1 Januari 2001 berupa UU No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan No. 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, UU No. 19 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan hak atas Tanah dan Bangunan. Agaknya, dalam hal penerimaan dalam negeri dari sektor pajak, penerimaan akan sangat serius menanganinya karena masih banyak peluang potensi perpajakan yang belum banyak digali dan juga masih rendahnya kesadaran warga negara dalam membayar pajak.

Seperti dikemukakan diatas bahwa sektor penerimaan dalam negeri yang bersumber dari pajak saat ini merupakan potensi penerimaan negara terbesar dalam anggaran penerimaan neraca, sehingga Direktorat jendral Pajak yang dibebani tugas pencapaian penerimaan tersebut harus bekerja keras agar target penerimaan tercapai. Salah satu jalan yang ditempuh adalah dengan pengawasan terhadap Kepatuhan wajib Pajak dalam melaksanakan Kewajiban Perpajakannya. Pengawasan kepatuhan perpajakan ini perlu ditingkatkan dengan jalan antara lain melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak secara selektif. Pemeriksaan dilakukan secara selektif sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan oleh pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Terhadap Wajib Pajak yang termasuk dalam kriteria tidak patuh tersebut perlu dilakukan pemeriksaan oleh aparat Direktorat Jenderal Pajak, agar tingkat kepatuhan (Wajib Pajak Orang Peribadi dan Badan) dalam melaksanakan kewajiban Perpajakannya semakin lama semakin meningkat dan *law enforcement* di bidang perpajakan akan semakin ditegakan.

Dalam literatur perpajakan saat ini dikenal dua istilah Wajib Pajak dalam usaha meminimalkan jumlah pajak yang terutang yaitu: penggelapan pajak (*tax evasion*) dan penghindaran pajak (*tax avoidance*). Sampai saat ini belum ada suatu penggarisan yang tegas yang dapat memberikan indikasi dan rincian tentang pembeda antara penghindaran pajak dan penyelundupan pajak. Perlu diketahui bahwa persoalan perpajakan adalah persoalan perundang-undangan sehingga hanya aktivitas legal yang berwenang memutuskan apa yang benar sesuai dengan yang dimaksudkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang memberikan interpretasi sesuai undang-undang pajak atau semacam petunjuk pelaksanaannya.

Wajib pajak di hampir semua negara diwajibkan untuk melaporkan jumlah penghasilan maupun kekayaannya dalam laporan pajak yang dibuat sendiri (*self assessment*) maupun oleh orang lain (*official assessment*) hampir di semua negara dengan latar belakang perkembangan ekonomi, sosial, hukum dan budaya apapun masih banyak ditemukan beberapa laporan pajak dalam surat (SPT) yang berisi kesalahan-kesalahan baik fakta maupun yuridis fiskalnya, disengaja atau tidak disengaja terutama di negara yang menganut sistem pemungutan pajak *self assessment* (termasuk di Indonesia). Oleh sebab itu hampir semua sistem perpajakan (*official assessment* maupun *self assessment*) mengatur tentang kemungkinan dapat dilakukannya penelitian dan pemeriksaan pajak terhadap laporan pajak dalam surat pemberitahuan (SPT) yang di terima dari wajib pajak.

Upaya-upaya pemenuhan ketentuan perpajakan yang dilakukan oleh fiskus pada dasarnya adalah untuk memastikan bahwa ketentuan perundangan dapat dijalankan dengan tepat dan benar sebagaimana yang dimaksudkan. Meski demikian, ada saat dimana antara Wajib Pajak dan fiskus mengalami perbedaan persepsi dan pemahaman terhadap sebuah ketentuan ataupun sebuah fenomena transaksi baik dengan latar belakang formil maupun materiilnya. Dalam dunia pajak, hal tersebut adalah wajar dan bukanlah tabu ketika fiskus dan Wajib Pajak mengalaminya dan mempersengketakan urusan tersebut untuk kemudian mencari keputusan tepat yang berbasis pada koridor ketentuan perundangan yang berlaku di Indonesia. Secara teoritik, ketika dua pihak bersengketa maka perlu pihak ketiga untuk menjadi penengahnya, dan dalam urusan pajak penengah itu adalah Pengadilan Pajak. Tentu tidak ada yang sempurna dalam suatu keputusan yang dikeluarkan dengan basis hukum-hukum buatan manusia. Akan tetapi, harapan bahwa Pengadilan Pajak sebagai salah satu institusi yang memegang kekuasaan mengadili dapat membuat keputusan yang tepat sungguh sangat mencuat, manakala ada celah hukum yang ada di dalam hukum-hukum buatan manusia tersebut dimanfaatkan oleh pihak lain dengan niat yang tidak baik, misalnya penghindaran pemenuhan kewajiban pajak.

Fenomena yang terjadi dalam dunia perpajakan Indonesia belakangan ini membuat masyarakat dan wajib pajak khawatir untuk membayar pajak. Kondisi tersebut dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, karena para wajib pajak tidak ingin pajak yang telah dibayarkan disalahgunakan oleh aparat pajak itu sendiri. Oleh karena itu, beberapa masyarakat dan wajib pajak berusaha menghindari pajak. Kesadaran wajib pajak atas

fungsi perpajakan sebagai pembiayaan negara sangat diperlukan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak.⁶⁸

Sejalan dengan ketergantungan pemerintah akan penerimaan negara dari sektor pajak maka institusi pajak dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berusaha meningkatkan penerimaan pajak melalui ekstensifikasi dan intensifikasi pajak. Langkah kongkrit yang dilakukan DJP antara lain adalah dengan memeriksa Wajib Pajak (WP) “potensial” yang ada di berbagai wilayah. Kantor Pelayanan Pemeriksaan Potensi Pajak (KP3) dan institusi di atasnya membuat sebagian besar aparat perpajakan melakukan berbagai macam hal untuk memenuhi target penerimaan dari kantornya masing-masing. Pada dasarnya pemeriksaan pajak dilakukan dalam rangka menguji kepatuhan Wajib Pajak.

Berdasarkan peraturan yang berlaku, prioritas pemeriksaan pajak dilakukan bila: SPT PPh Badan menunjukkan Lebih Bayar, SPT Tahunan PPh yang menyatakan Lebih Bayar, SPT Masa PPN yang menyatakan Lebih Bayar, SPT Tahunan PPh Badan yang menunjukkan rugi, Sebab lainnya. Namun demikian WP jangan terlena apabila mereka tidak termasuk dalam kriteria pemeriksaan di atas dan lantas menganggap tidak akan di periksa. Di KPP Pratama Kebumen, terdapat pembagian WP berdasarkan kriteria WP 100 besar, 200 besar dan lain-lain.

⁶⁸ Jatmiko, “Pengaruh Sikap Wajib Pajak Pada Pelaksanaan Sanksi Denda, Pelayanan Fiskus dan Kesadaran Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris Terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi di Semarang)”. *Tesis* Program S2 Magister Akuntansi Universitas Diponegoro. Tidak Dipublikasikan, 2002.

Setiap WP di atas akan mendapatkan giliran diperiksa untuk mengetahui “kepatuhannya” dan atau potensi pajaknya, hal ini tidak hanya akan mengenai WP yang termasuk dalam Kriteria WP 100 atau 200 besar saja. Sejalan dengan pengerucutan wilayah KPP Pratama Kebumen, menjadi wilayah yang lebih sempit, maka kemungkinan diperiksa untuk seluruh WP akan menjadi lebih Besar dari sebelumnya. WP yang belum siap diperiksa maka akan akan mendapat sanksi berupa denda yang lebih besar.

Ketidaksiapan dalam perlakuan akunting dan perlakuan perpajakan atas suatu transaksi atau ketidak lengkapan suatu dokumen pendukung merupakan “kewajiban” untuk di koreksi aparat perpajakan. Tidak dapat menutup mata, bahwa tidak semua aparat perpajakan berlaku adil dalam memeriksa pajak. Ini mungkin disebabkan karena keterbatasan pengetahuan akan operasi bisnis karena pemeriksa tersebut mengejar target dari atasannya. Pemeriksaan di atas akan mengakibatkan perusahaan atau WP kehilangan sumber daya berupa dana, waktu, emosi dan lain-lain. Mau atau tidak, selaku WP harus mempersiapkan diri ketika sewaktu-waktu diperiksa oleh aparat perpajakan.

Berdasarkan UU KUP SE-02/PJ/2008 tentang Tata Cara Penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu sebagai ”turunan” dari Peraturan Menteri Keuangan No.192/PMK.03/2007. Syarat-syarat menjadi Wajib Pajak Patuh, yaitu: “(a) Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan dalam 3 (tiga) tahun terakhir; (b) Penyampaian SPT Masa yang terlambat dalam tahun terakhir untuk Masa Pajak Januari sampai dengan Nopember tidak lebih dari 3 (tiga) masa pajak untuk setiap jenis pajak dan tidak berturut-

turut; dan (c) SPT Masa yang terlambat sebagaimana dimaksud dalam huruf b telah disampaikan tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT Masa masa pajak berikutnya”.

Pemeriksaan pajak merupakan bagian vital dari fungsi pengawasan dalam *self assesment system*. Tujuan pemeriksaan adalah menguji kebenaran pajak terutang yang dilaporkan Wajib Pajak berdasarkan data, informasi dan bukti pendukung. Dalam meningkatkan kepatuhan sukarela dari Wajib Pajak diperlukan keadilan dan keterbukaan dalam menerapkan ketentuan perpajakan, kesederhanaan ketentuan perpajakan, dan prosedur perpajakan dengan pelayanan prima terhadap Wajib Pajak yang melaksanakan kewajiban perpajakan, disamping pengawasan dan penegakan hukum.⁶⁹

Disisi lain KPP Pratama Kebumen akan terus meningkatkan kualitas aparatnya dan memperbaiki ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga pada akhirnya para penyelundup pajak dan juga Wajib pajak yang tidak patuh akan terditeksi oleh aparat pajak yang berdampak pada koreksi fiskal (yang menambah penerimaan negara).

Disamping itu sistem *self assessmet* juga memberikan peluang untuk melakukan pennyelundupan pajak baik unilateral maupun bilateral. Tanpa adanya penelitian dan pemeriksaan SPT serta tidak ada ketegasan dari instansi pajak berkenaan dengan SPT yang tidak benar, maka ketidak patuhan tersebut akan berkembang sedemikian rupa sehingga mencapai suatu tingkat dimana seluruh sistem perpajakan akan lumpuh.

⁶⁹ Salip dan Tendy, “Jurnal Keuangan Publik”, 2006.

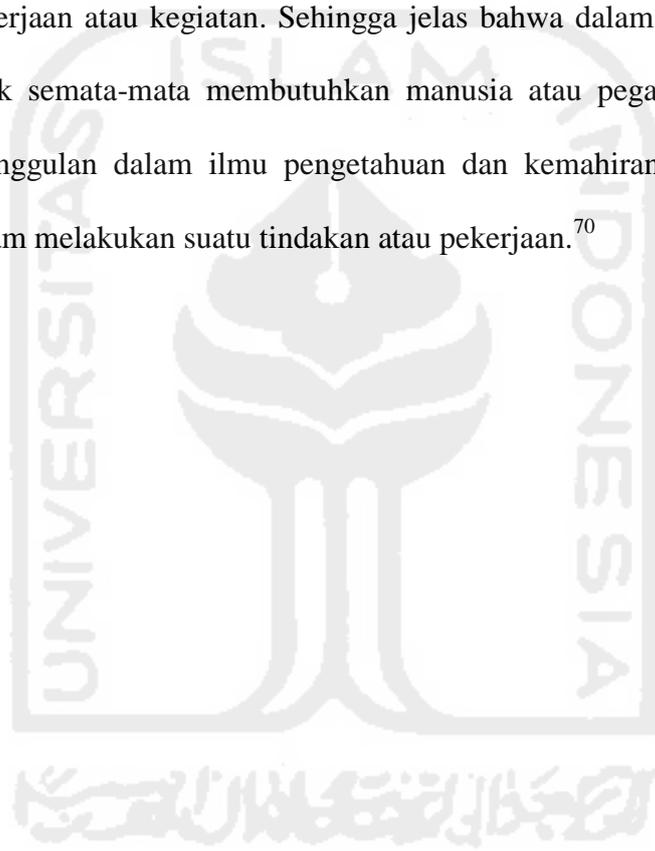
Bentuk pengawasan dari Ditjen Pajak terhadap pelaksanaan *self assesment* pemenuhan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak dengan mengirimkan Surat Himbauan. Untuk itu diterbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-170/PJ/2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Konseling Terhadap Wajib Pajak Sebagai Tindak Lanjut Surat Himbauan dengan pertimbangan (a) bahwa untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak secara sukarela; (b) bahwa untuk mewujudkan transparansi proses pengawasan pemanfaatan data Wajib Pajak; (c) bahwa untuk memberikan keseragaman pelaksanaan konseling; (d) bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, Tata Cara Pelaksanaan Konseling Terhadap Wajib Pajak Sebagai Tindak Lanjut Surat Himbauan.

Dalam Pasal 1 angka 1 disebutkan Surat Himbauan adalah surat yang diterbitkan oleh Kantor Pelayanan berdasarkan hasil penelitian internal untuk meminta klarifikasi kepada Wajib Pajak terhadap adanya dugaan belum dipenuhinya kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Angka 2 disebutkan Konseling adalah sarana yang disediakan bagi Wajib Pajak untuk melakukan klarifikasi terhadap data yang tercantum dalam Surat Himbauan.

Pengawasan menjadi hal yang sangat menakutkan, karena pengawasan identik dengan mencari kesalahan orang lain. Hal ini tidak benar dan bisa menyesatkan dari hakikat pengawasan tersebut. Diperlukan adanya pengawasan, orangnya disebut pengawas, tentunya sangat berhubungan dengan aturan hukum yang dibuat dan harus ditaati oleh siapapun. Secara

fungsional pengawasan ialah keberhasilan suatu tugas dari pengawasan dapat diukur kemampuan pengetahuan bidang pengawasan yang dimiliki oleh pengawas yang bersangkutan.

Di samping itu juga bagi pelaksana kegiatan yang menjadi objek pengawasan memahami aturan-aturan yang mengikat pelaksanaan suatu pekerjaan atau kegiatan. Sehingga jelas bahwa dalam suatu kelembagaan tidak semata-mata membutuhkan manusia atau pegawai yang memiliki keunggulan dalam ilmu pengetahuan dan kemahiran atau keterampilan dalam melakukan suatu tindakan atau pekerjaan.⁷⁰



⁷⁰ Makmur, *Efektivitas Kebijakan Kelembagaan Pengawasan*, Refika Aditama, Bandung, 2011, hlm. 223.