

PENYEMPURNAAN HUKUM FORMAL PERPAJAKAN TERKAIT TATA CARA PERPAJAKAN*

PROPOSAL FOR AMENDMENT OF FORMAL LAW ON TAXATION PROCEDURE

Haula Rosdiana, Maria R.U.D. Tambunan, Inayati

Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Indonesia

Kampus UI Depok, Jawa Barat 16424

E-mail: h.rosdiana@ui.ac.id, maria.tambunan@ui.ac.id, inayati.hifny@gmail.com;

Telp. (021) 78849087

Diterima: 20/06/2020; Revisi: 10/07/2020; Disetujui: 13/07/2020

DOI: <https://doi.org/10.24815/kanun.v22i2.13441>

ABSTRAK

Dalam mengoptimalkan penerimaan pajak, pemerintah selayaknya mendesain sistem perpajakan yang berpegang prinsip efisiensi dengan tetap memperhatikan aspek keadilan dan kesederhana. Dalam sistem perpajakan, hukum formal mempunyai peranan penting dalam menegakan hukum material, karena itu Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) menjadi salah satu kunci keberhasilan implementasi kebijakan pajak. Mengingat strategisnya peran UU KUP, perlu untuk mereview kembali UU KUP yang saat ini berlaku serta perlu dilakukan suatu penyempurnaan. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan teknik pengumpulan data kualitatif yang terdiri dari studi literatur dan *focus group discussion*. Penelitian bertujuan memberikan masukan atas KUP yang saat ini masih dalam proses pembahasan dengan menekankan pada aspek kemudahan (*ease of administration*), keadilan (*equity*) dan kepastian hukum (*law enforcement*). Hasil penelitian ini menekankan pada hal-hal terkait (i) perlunya meningkatkan basis data perpajakan, (ii) perlunya menjalankan kemudahan administrasi yang berdasarkan ketentuan yang tegas, jelas, dan sederhana, (iii) penegakan hukum yang tegas, (iv) adanya sanksi yang sebanding dengan pelanggaran yang dilakukan oleh wajib pajak, dan (v) peningkatan kualitas layanan dan profesionalisme petugas pajak. Kajian ini diharapkan mampu mendorong terwujudnya regulasi perpajakan pro terhadap optimalisasi penerimaan tanpa mencederai hak-hak wajib pajak.

Kata Kunci: hukum pajak; sistem perpajakan; administrasi pajak.

ABSTRACT

In optimizing tax revenue, the government should design a taxation system that adheres to the principle of efficiency, justice and simplicity. In the taxation system, formal law has an important role in manifesting laws, therefore laws and taxation procedures (KUP) are one of the keys to the successful implementation of tax policies. Considering the strategic role of the KUP Law, it is necessary to review the KUP Law which is currently in force and needs to be improved. This study uses a qualitative approach with qualitative data collection techniques consisting of literature studies and focus group

* Artikel ini merupakan bagian dari penelitian akademik terkait penyempurnaan UU No. 28 tahun 2007 yang mendapat pembiayaan dari DPD RI tahun 2015. Artikel ini telah disempurnakan dan dilakukan pembaharuan atas berbagai data yang disajikan dan referensi sebelum proses penerbitan.

discussions. The research aims to provide input on KUP which is currently still in the process of discussion by emphasizing aspects of ease (ease of administration), justice (equity) and legal certainty (law enforcement). The results emphasize issues related to (i) the need to increase the taxation database, (ii) the need to carry out administrative facilities based on firm, clear and simple provisions, (iii) strict law enforcement, (iv) comparable sanctions with violations committed by taxpayers and (v) improving the quality of service and professionalism of tax officials. This study is expected to be able to encourage the realization of tax regulations that are pro to the optimization of revenue without harming the rights of taxpayers.

Key Words: tax law; taxation system; tax administration.

PENDAHULUAN

Dalam pemungutan pajak yang merupakan sumber penerimaan negara, pemerintah hendaknya tetap mengedepankan prinsip pemungutan pajak yang baik, memenuhi kaidah *revenue productivity*, *social justice*, *economic*, *ease of administration*, dan *compliance* (Kabinga, 2016). Salah satu kaidah penting dalam pelaksanaan pemungutan pajak yang mengedepankan *prinsip ease of administration* dan *compliance* adalah biaya pelaksanaan kewajiban perpajakan baik berupa perhitungan, pengawasan, dan penagihan pajak harus dilaksanakan semudah dan semurah mungkin. Biaya kepatuhan (*compliance cost*) tersebut tidak semata-mata mengenai biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak saja, melainkan biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk melaksanakan pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan tersebut (Mangonting, 2018).

Dalam sistem *self assessment* yang secara umum dianut Indonesia saat ini, pelaksanaan kewajiban perpajakan perlu didukung oleh pengawasan yang memadai dan adanya kepastian hukum. *Self assessment system* tercantum dalam Pasal 12 ayat (2) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menyebutkan: “jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh wajib pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”. Lebih lanjut, Pasal 12 ayat (3) menyebutkan: apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang”. Dengan demikian, jelas

bahwa pengawasan memiliki peran sangat strategis dalam sistem perpajakan. Unsur lain yang tidak kalah penting adalah kepastian hukum karena tanpa kepastian hukum yang diwujudkan dalam kejelasan subjek, objek, tarif dan prosedur, maka wajib pajak maupun petugas pajak akan mengalami kesulitan untuk menjalankan hak dan kewajibannya (Irianto et al, 2017).

Kepatuhan merupakan salah satu faktor penting dalam sistem perpajakan modern. Dalam keadaan ideal, kepatuhan pajak diwujudkan dengan adanya kepatuhan sukarela (*voluntary tax compliance*) yang mencerminkan tingkat kerelaan masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan berlaku (Manhire, 2015). Wajib pajak dapat dikategorikan patuh apabila telah memenuhi kriteria-kriteria berikut oleh ketentuan perpajakan Indonesia (mengacu Pasal 17C UU No. 28/2007) yang kemudian menjadi tolak ukur keberhasilan sistem perpajakan meliputi: (a) wajib pajak tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) untuk semua jenis pajak dalam dua waktu dua tahun terakhir; (b) Wajib pajak tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajaknya; (c) Wajib pajak tidak pernah dikenakan hukuman karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu lima tahun terakhir; (d) Dalam hal laporan keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) harus mendapat opini wajar tanpa pengecualian atau opini wajar dengan pengecualian sepanjang pengecualian tersebut tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

Wajib pajak juga dikatakan memenuhi kewajiban perpajakannya apabila telah memenuhi hukum pajak material dan formal. Dalam tataran praktis, ketentuan formal perpajakan yang dapat diwujudkan melalui UU KUP. Saat ini pemerintah Indonesia masih tengah melakukan pembahasan atas UU KUP yang diharapkan mampu mendorong peningkatan kepatuhan sukarela wajib pajak sekaligus meningkatkan penerimaan tanpa meninggalkan aspek keadilan.

Reformasi perpajakan yang telah dimulai sejak 1983 semata-mata ditujukan untuk meningkatkan kepatuhan perpajakan. Adanya unsur penegakan hukum, pelaksanaan audit

kewajiban perpajakan dan sanksi yang tegas mempunyai andil dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dalam hal ini, ketentuan formal perpajakan yang diwujudkan dengan UU KUP akan memegang peranan yang sangat penting. Melihat tingkat kepatuhan yang belum optimal dan kinerja administrasi yang belum maksimal, perlu ada upaya perbaikan dalam ketentuan formal perpajakan sebagai salah satu upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Mangkuprawira, 2016). Dengan melihat fakta bahwa kepatuhan wajib pajak merupakan unsur penting dalam sistem perpajakan dimana ketentuan formal perpajakan berperan penting, merujuk pada uraian di atas, hal yang menjadi pertanyaan penelitian dalam tulisan ini adalah apakah hal-hal yang perlu diperhatikan saat ini dalam hukum formal perpajakan Indonesia sebagaimana diatur dalam UU KUP Indonesia untuk mendorong kepatuhan perpajakan. Lebih lanjut, artikel ini akan menekankan pada hal-hal yang perlu diperbaiki dalam UU KUP saat ini untuk penyempurnaan kedepannya.

METODE PENELITIAN

Studi ini dilakukan dengan menggunakan metode kualitatif. Peneliti mengumpulkan informasi atau data dan kemudian mengklasifikasikannya berdasarkan kategori-kategori dalam upaya menemukan pola dan realitas gejala yang dikaji, yaitu mengenai aspek-aspek penting yang perlu diperhatikan dalam mendorong kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan sebagai masukan dalam penyempurnaan UU KUP. Pengumpulan data dilakukan melalui studi literatur/studi pustaka yang menelaah data sekunder, baik yang berupa perundang-undangan maupun hasil penelitian, hasil kajian, dan referensi lainnya.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembaharuan sistem perpajakan nasional telah dilakukan melalui berbagai undang-undang dan peraturan pelaksana. Namun, dalam pelaksanaannya berbagai ketentuan tersebut tidak dapat serta merta dilaksanakan dengan baik dan mampu menjamin keberhasilan sistem perpajakan

nasional. Terdapat beberapa faktor kunci dalam mewujudkan sistem perpajakan yang baik di suatu negara, yaitu: (i) Sistem perpajakan baik menyangkut perangkat undang-undang dan peraturan maupun aparat pelaksana dimana aparat pelaksana dan pemerintah memiliki *political will* yang tinggi untuk menjalankan sistem perpajakan yang baik; (ii) Sistem penunjang misalnya sistem pembukuan, akuntansi serta profesionalisme yang ditunjang oleh infrastruktur teknologi yang memadai; (iii) Faktor-faktor eksternal berupa faktor ekonomi, sosial, budaya dan politik; dan (iv) Masyarakat khususnya wajib pajak termasuk di dalamnya sistem informasi dalam arti seluas-luasnya, termasuk tingkat kesadaran dan kepatuhan (Bird, 2015).

Dalam sistem *self assessment* yang kini dianut oleh Indonesia, kepatuhan sukarela merupakan tulang punggung sistem ini, dimana wajib pajak bertanggung jawab atas kewajiban perpajakannya. Mengutip pentunjuk dalam *practice guidance* mengenai *Measurement of Tax Compliance Outcomes* yang diterbitkan oleh OECD pada tahun 2014, pada dasarnya kepatuhan dibagi menjadi 2 kategori, yaitu (i) kepatuhan administratif (*administrative compliance*) dan (ii) kepatuhan teknis (*technical compliance*). Kepatuhan administratif mencakup kepatuhan pelaporan dan kepatuhan prosedural, sedangkan kepatuhan teknis mencakup kepatuhan dalam penghitungan jumlah pajak yang akan dibayar oleh wajib pajak. Kepatuhan administratif adalah kepatuhan formal yaitu kepatuhan terkait dengan ketentuan umum dan tata cara perpajakan sementara kepatuhan teknis adalah kepatuhan material yaitu kepatuhan terkait kebenaran pengisian SPT dalam menentukan jumlah pajak yang harus dibayar (OECD, 2014).

Ketika pemerintah akan melakukan perubahan atas berbagai ketentuan formal perpajakan yang dalam konteks Indonesia dilakukan melalui perubahan UU KUP, maka dalam melaksanakan perubahan tersebut hal-hal yang perlu diperhatikan meliputi: (i) memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak; (ii) Meningkatkan kepastian hukum dan penegakan hukum; (iii) Mengantisipasi kemajuan bidang teknologi informasi dan perubahan material di bidang

perpajakan; (iv) Meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan; (v) Meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan; (vi) Meningkatkan kepatuhan sukarela (Rosdiana, 2012).

Perubahan tersebut khususnya berkaitan dengan peningkatan keseimbangan hak dan kewajiban bagi masyarakat wajib pajak sehingga masyarakat sebagai wajib pajak dapat melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya secara lebih baik. Dengan berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan serta kesederhanaan, arah dan tujuan perubahan UU KUP selayaknya mengacu pada hal berikut: (i) Meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendorong penerimaan negara; (ii) Meningkatkan pelayanan, kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat guna meningkatkan daya saing dalam bidang permodalan dengan tetap mendukung pengembangan usaha kecil dan menengah; (iii) Menyesuaikan tuntutan perkembangan sosial ekonomi masyarakat serta perkembangan bidang teknologi informasi; (iv) Meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban; (v) Menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan; (vi) Meningkatkan penerapan prinsip *self assessmen system* secara akuntabel dan konsisten; (vii) Meningkatkan penerapan prinsip *self assessmen system* secara akuntabel dan konsisten (Rosdiana, 2012).

1) Tata Cara Perpajakan: Urgensi dan Beberapa Perubahan Penting Terdahulu

Salah satu tujuan administrasi perpajakan adalah mendorong timbulnya kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary tax compliance*) (Welly, 2016). Kepatuhan sukarela tersebut dapat didorong apabila administrasi perpajakan secara tegas menunjukkan dapat mendeteksi dan menindak wajib pajak yang tidak memenuhi kewajibannya atau terdapat wajib pajak yang tidak patuh, serta menerapkan sanksi sesuai dengan peraturan yang berlaku tanpa pengecualian.

Undang-undang yang baik, 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 dan secara teknis Undang-Undang Perpajakan itu dapat dilaksanakan (Gupta, 2016).

Dalam pelaksanaan UU KUP, terutama dalam pemungutan pajak, Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2015 sampai dengan Tahun 2017 menunjukkan, bahwa ketentuan penegakan hukum pajak belum intensif dilaksanakan, khususnya ketentuan sanksi pidana pajak dan ketentuan sanksi administrasi termasuk *schikking* atau upaya perdamaian, yang ditunjukkan oleh data-data sebagai berikut (a) *tax ratio* yaitu perbandingan antara penerimaan pajak dengan pendapatan nasional masih rendah, sejak Tahun 2012 sampai dengan Tahun 2015 antara 13%-11%. Sementara *tax ratio* negara tetangga dalam Tahun 2015: Malaysia sebesar 13,6%; Thailand sebesar 19,1%; Vietnam sebesar 17,19%. Indonesia termasuk *low middle income* (USD 4.000), *tax ratio*-nya menurut International Monetary Fund (IMF) seharusnya dalam kisaran 16% (ADB, 2018);

- a. Laporan Kinerja 2015 menginformasikan bahwa terdapat sebanyak 33.336.122 wajib pajak terdaftar dengan rasio kepatuhan penyampaian SPT sebesar 60,42%. ; tahun 2016 terdaftar 32.769.216 juta dimana wajib pajak yang terdaftar wajib SPT sejumlah 20.165.718 orang, realisasi SPT 12.735.463 orang dengan rasio kepatuhan 63,15%; Pada tahun 2017, persentase tingkat kepatuhan formal wajib pajak badan dan orang pribadi non karyawan sebesar 62,98%.
- b. Adapun sengketa banding dan gugatan yang diajukan ke Pengadilan Pajak sebagai berikut:
 - (1) Tahun 2013, dari jumlah total sengketa 7377, hasil putusan berupa pencabutan 81, tidak dapat diterima 1.013, menolak 1.929, menambah pajak yang harus dibayar 2, mengabulkan sebagian 1.003, mengabulkan seluruhnya 3.276 dan membatalkan 73.
 - (2) Tahun 2014, dari jumlah total sengketa 8900, hasil putusan berupa pencabutan 95, tidak dapat diterima 895, menolak 2.454, menambah pajak yang harus dibayar 1, mengabulkan sebagian 1.440, mengabulkan seluruhnya 4.049 dan membatalkan 37.
 - (3) Tahun 2015, dari jumlah total sengketa 9.028, hasil putusan berupa pencabutan 174, tidak dapat diterima 1.187, menolak 2.294, menambah pajak yang harus dibayar 13, mengabulkan sebagian 1.217, mengabulkan seluruhnya 4.049 dan membatalkan 94.

- (4) Tahun 2016, dari jumlah total sengketa 12.853, hasil putusan berupa pencabutan 1.350, tidak dapat diterima 1.782, menolak 2.900, menambah pajak yang harus dibayar 8, mengabulkan sebagian 1.353 mengabulkan seluruhnya 5.332 dan membatalkan 128.
- (5) Tahun 2017, dari jumlah total sengketa 11.231, hasil putusan berupa pencabutan 1.524, tidak dapat diterima 701, menolak 2.600, menambah pajak yang harus dibayar 1, mengabulkan sebagian 1.373 mengabulkan seluruhnya 4.983 dan membatalkan 50.
- (6) Tahun 2018, dari jumlah total sengketa 9.963, hasil putusan berupa pencabutan 250, tidak dapat diterima 1.053, menolak 1.997, menambah pajak yang harus dibayar 9, mengabulkan sebagian 1.389 mengabulkan seluruhnya 5.228 dan membatalkan 37.

Sejalan dengan dianutnya *self assessment system*, rancangan reformasi UU KUP agar difokuskan pada upaya peningkatan kepatuhan perpajakan dengan memperkuat ketentuan penegakan hukum pajak agar ketentuannya lengkap, jelas, tegas, lugas dan tidak multitafsir, serta yang terpenting dapat dilaksanakan, baik oleh Wajib Pajak maupun oleh Administrasi Pajak. Selain itu, diperlukan juga keserasian hukum positif agar tidak bertentangan dengan hierarki peraturan perundang-undangan.

2) Perubahan dan Beberapa Analisis Kritis dalam UU No.28/2007

Beberapa perubahan yang ada dalam UU No.28 tahun 2007 antara lain: (a) Perubahan definisi seperti; Wajib Pajak, Badan, Pengusaha Kena Pajak, Masa Pajak, Surat Setoran Pajak, Pemeriksaan, dan Surat Keputusan Pembetulan; (b) Penambahan definisi seperti; Pajak, Bukti Permulaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidik, Putusan Gugatan, Putusan Peninjauan Kembali.

Dalam ketentuan UU No. 28 tahun 2007 ditentukan dengan tegas bahwa kewajiban perpajakan timbul karena terpenuhinya *taxbestand*. Penerbitan NPWP secara jabatan bukanlah awal dari kewajiban perpajakan. Dalam UU No. 28 tahun 2007 diterapkan asas *substance over form*. Namun, dalam memberikan kepastian kewajiban perpajakan yang bersifat *retroactive* ini hanya

diterapkan paling lama lima tahun sebelumnya diterbitkannya NPWP. Ketentuan ini diatur melalui Pasal 2 (4a). Ketika subjek pajak telah memenuhi *tatbestand*, seharusnya mendaftarkan diri untuk menjadi wajib pajak dan pengusaha yang memenuhi *tatbestand* untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak. Selanjutnya baik Wajib Pajak maupun Pengusaha Kena Pajak harus segera memenuhi kewajiban perpajakan tersebut, jika keduanya tidak menginginkan diterbitkannya NPWP secara jabatan dan pengukuhan PKP yang berdampak pada asas *retroactive* (Rosdiana, 2012).

Dalam UU No. 28 tahun 2007 juga telah memberikan “*tax amnesty*” melalui pasal 37A. Kebijakan *tax amnesty* melalui *sunset policy* merupakan kebijakan pemberian fasilitas perpajakan yang berlaku pada tahun 2008 dalam bentuk penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga. UU KUP memberikan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk melakukan penghimpunan data perpajakan dan mewajibkan instansi pemerintah, lembaga, asosiasi dan pihak lainnya untuk memberikan data kepada DJP. Ketentuan ini memungkinkan DJP mengetahui ketidakbenaran pemenuhan kewajiban perpajakan yang telah dilaksanakan oleh masyarakat.

Untuk menghindarkan masyarakat dari pengenaan sanksi perpajakan yang timbul, apabila masyarakat tidak melaksanakan kewajiban perpajakan secara benar, DJP memberikan kesempatan seluas-luasnya pada tahun 2008 kepada masyarakat untuk mulai memenuhi kewajiban perpajakan secara sukarela dan melaksanakan dengan benar. Terhadap wajib pajak yang tidak memanfaatkan fasilitas *sunset policy*, DJP berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya pajak yang tidak atau kurang dibayar, maka terhadap wajib pajak bersangkutan dikenakan sanksi administrasi. Selain itu, apabila DJP memiliki atau mendapatkan data atau keterangan lain yang menyebabkan adanya pajak yang masih harus dibayar atau kurang bayar, maka wajib pajak juga dapat dikenai sanksi administrasi atas pajak yang masih harus atau kurang dibayar tersebut.

Persetujuan atau kompromi fiskal atau lazim disebut sebagai “kompromi” juga sering terjadi di beberapa negara. Ada yang berdasarkan peraturan perundang-undangan seperti di Inggris, Belgia

dan Jerman, namun ada pula berdasarkan *opinion communis dictorum* saja. Terdapat dua macam kompromi, yaitu; (a) Persetujuan untuk mengikat fiskus agar tidak mengenakan pajak (yang menurut undang-undang telah timbul) seluruh atau sebagian daripadanya (b) Persetujuan yang menentukan bahwa keadaan tertentu yang menjadi dasar dari pengenaan pajak itu, telah dianggap ada dan telah ditetapkan nilainya. Ketentuan kompromi fiskal ini telah ada dalam reformasi perpajakan pertama yang dilakukan Indonesia sejak tahun 2003. Ketentuan yg berlaku di Indonesia dapat dikatakan terdapat konsistensi kompromi fiskal hanya berlaku apabila kesalahan yang dilakukan oleh wajib pajak adalah kesalahan yang dibuat karena kealpaan dan ketidaksengajaan.

Apabila ditelaah dengan seksama, sanksi dalam perpajakan di Indonesia dapat dibedakan menjadi: (a) sanksi yang bersifat eksplisit dan (b) sanksi yang bersifat implisit. Sanksi yang bersifat eksplisit diatur secara tegas dalam UU KUP, sementara sanksi yang bersifat implisit bukan hanya diatur dalam UU KUP, tetapi juga dalam UU perpajakan lainnya, antara lain atas sanksi berupa tambahan beban PPN yang timbul, Pengusaha Kena Pajak (PKP) tidak boleh mengkreditkan pajak masukan sebesar yang sudah dibayarkan oleh PKP ketika membeli/memperoleh Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) karena faktur pajak tidak memenuhi ketentuan yang berlaku.

Pada dasarnya ketentuan di atas sangat memberatkan dan terlalu berlebihan. Dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan, seharusnya lebih diutamakan prinsip *substance over form*. Sepanjang kesalahan hanya teknis belaka seperti kesalahan teknis pada faktur pajak, jika esensinya Pengusaha Kena Pajak (PKP) pembeli memang telah membayar PPN masukan atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak terlebih, pihak yang sebenarnya melakukan kesalahan secara langsung adalah pihak PKP penjual mengingat yang berkewajiban membuat faktur pajak adalah PKP penjual. Sanksi tersebut juga dapat dianggap berlebihan karena sebenarnya PKP Penjual juga dapat dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebagaimana diatur dalam pasal 14 ayat (4) yang ditagih dengan Surat Tagihan Pajak (STP).

3) Beberapa Penekanan Penting mengenai Sanksi Perpajakan

Sanksi dan penegakan hukum (*law enforcement*) umumnya dianggap sebagai dua hal yang tidak bisa dipisahkan. Kebanyakan *policy maker* meyakini bahwa sanksi adalah instrumen penting dalam penegakan hukum. Sanksi dianggap mampu untuk mencegah pelanggaran hukum karena membuat wajib pajak memikirkan konsekuensi niat atau tindakan yang akan dipilihnya (Isa & Yusofi, 2014). Regulasi sanksi juga menjadi dasar untuk memberikan ”hukuman” kepada para pelanggar. Meskipun demikian, dalam menetapkan dan menerapkan sanksi harus benar-benar diperhatikan efektivitas dan signifikansinya. Tidak jarang, dalam upaya meningkatkan kepatuhan pajak, perumus kebijakan terlalu mengandalkan pada sanksi. Perumus kebijakan mendesain sedemikian rupa berbagai macam sanksi dengan tujuan agar kepatuhan meningkat. Karena itu, Gordon menyatakan bahwa sanksi seringkali menjadi salah satu alat andalan utama, namun tidak dipahami sebagaimana mestinya (Gordon, 1998).

Sanksi perpajakan mempunyai dua tujuan. Pertama, menghalangi orang untuk melakukan tindakan yang tidak diinginkan, sehingga seharusnya sanksi diterapkan hanya bagi perilaku yang layak untuk dapat dicegah. Kedua, untuk menegakkan keadilan. Pemungutan pajak adalah instrumen negara untuk menciptakan keadilan. Apabila wajib pajak yang patuh dan yang tidak patuh mendapat perlakuan yang sama, maka bukan saja wajib pajak yang patuh dapat berubah pendirian dan mencoba melakukan hal (ketidapatuhan) yang sama, tetapi juga dapat menciptakan ketidakadilan dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan – sebagai salah satu kewajiban bernegara. Apabila sanksi ditegakkan terhadap Wajib Pajak yang melanggar ketentuan, realisasi *law enforcement* tersebut akan mendorong Wajib Pajak lain untuk memenuhi kewajiban perpajakannya, karena mereka takut akan mengalami hal yang sama. Namun, jika sanksi tidak ditegakkan lagi, mungkin kadar kepatuhan Wajib Pajak akan menurun, bahkan akan meniadakan kepatuhan.

Dalam memenuhi kewajibannya sebagai Wajib Pajak, seseorang dipengaruhi oleh berbagai motif. Apabila motif seseorang membayar pajak adalah karena didorong oleh suatu ketakutan akan

mendapat hukuman, maka bentuk kepatuhan tersebut bukan karena kesadaran atau kesukarelaan melainkan karena rasa ketakutan atau terpaksa. Kepatuhan Wajib Pajak yang disebabkan karena takut pada sanksi atau hukuman merupakan kepatuhan bersifat semu dan akan mengurangi manfaat dari penerapan sanksi (Hamilton, 2012). Dalam implementasinya, seringkali sanksi pidana maupun sanksi administrasi lebih mempunyai tujuan jangka pendek, yaitu untuk menghukum Wajib Pajak yang tidak kooperatif dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, dibanding untuk tujuan jangka panjang yaitu untuk mempengaruhi tingkah laku Wajib Pajak yang tidak kooperatif menjadi Wajib Pajak patuh (Handayani & Laily, 2017). Dengan demikian, apabila pemerintah tidak mengimbangi kebijakan dan implementasi sanksi dengan (1) peningkatan mutu pelayanan perpajakan, (2) penegakan hukum yang tidak diskriminatif, (3) transparansi penggunaan pajak dan (4) distribusi pemungutan pajak yang adil diwujudkan dalam meningkatkan kesejahteraan masyarakat, maka kebijakan sanksi pada akhirnya hanya akan menjadi instrumen yang kurang efektif untuk menciptakan kepatuhan sukarela dalam jangka panjang secara berkesinambungan.

Kepatuhan sukarela hanya akan terbangun jika fungsi-fungsi pemerintah dilaksanakan dengan sungguh-sungguh, sesuai dengan prinsip *good governance*. Kepatuhan sukarela hanya akan benar-benar tercipta jika sudah terbentuk *social trust* terhadap pajak seiring dengan berkembangnya *image* yang baik (*good image of tax*). Dalam disain sederhana, penulis mengagas perbaikan kinerja pelayanan perpajakan, penegakkan hukum, intensifikasi dan ekstensifikasi sosialisasi perpajakan agar terjadi peningkatan kepatuhan dan *tax revenue* (Konstritsa & Sittler, 2017).

Secara eksplisit sanksi perpajakan terdiri dari sanksi administrasi berupa denda, bunga dan kenaikan. Namun, UU KUP juga mengatur mengenai sanksi pidana yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39. Jenis sanksi dan besarnya berbeda satu sama lain karena masing-masing mempunyai tujuan yang berbeda-beda dan/atau disesuaikan dengan jenis dan bentuk pelanggaran yang dilakukan. Misalnya, sanksi Pasal 13(3b) (3c) (3d) lebih besar yaitu 100% dibandingkan sanksi Pasal 13(3a) sebesar 50% karena jenis pajak penghasilan yang dimaksud dalam Pasal 13(3a) adalah

pajak penghasilan yang dibayar oleh wajib pajak sesuai dengan sistem *self assessment*. Sementara, pajak-pajak dalam Pasal 13(3b) (3c) adalah pajak-pajak yang dipotong dari pihak lain. Selain itu, penetapan sanksi Pasal 13(2) lebih rendah bahkan dibatasi maksimum hanya maksimum 24 bulan (maksimum 48%) dibandingkan dengan pasal 13(3) karena wajib pajak sudah mempunyai itikad baik dengan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT).

Dari beberapa informasi diatas dapat dilihat bahwa perumus kebijakan khususnya ketika pembuatan UU KUP tahun 1983 berusaha sedemikian rupa untuk membedakan berat dan ringannya sanksi berdasarkan bentuk dan derajat kesalahan. Pertimbangan dan atau struktur berpikir ini dapat dilihat pula dalam mengatur kompromi fiskal (Pasal 8(3)) dan Pasal 38. Sanksi dan kompromi fiskal harus lebih dahulu dibandingkan dengan sanksi pidana. Apabila sanksi kompromi fiskal tidak lebih rendah dibandingkan sanksi pidana perpajakan, maka kebijakan ini tidak akan mendorong wajib pajak untuk memilih memperbaiki kesalahannya dengan melakukan pengungkapan ketidakbenaran. Selain itu, dari sisi penerimaan negara, kompromi fiskal melalui pengungkapan ketidakbenaran justru akan menyegerakan masuknya penerimaan negara serta meminimalkan *enforcement cost* yang akan terjadi dalam penyidikan pajak.

Berdasarkan pemikiran tersebut, maka perubahan sanksi kompromi fiskal dalam Pasal 8(3) tidak lebih baik dibandingkan sebelumnya meskipun ada penurunan besaran sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% (menjadi 150%). Hal ini terjadi karena besarnya sanksi pidana perpajakan (Pasal 38) adalah denda paling sedikit satu kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Implementasi kebijakan tarif juga menjadi suatu hal yang harus dikritisi, terlebih jika dalam implementasinya, peraturan pelaksanaan perpajakan tidak selaras dengan ketentuan UU sehingga menyimpang dari maksud dan tujuan dari perumusan pasal/ketentuan yang dimaksud dalam UU tersebut, misalnya Pasal 4(1) Peraturan Menteri Keuangan No. 68/PMK.03/2010. Pasal tersebut bertentangan dengan Pasal 2(4) dan ayat (4a) UU No. 28/2007 mengatur bahwa kewajiban perpajakan yang berlaku surut hanya berlaku bagi PKP yang diterapkan secara jabatan.

UU KUP mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dibandingkan Peraturan Pemerintah. Sesuai asas hukum *lex superior derogate lex inferior*, pemeriksaan pajak seharusnya mengutamakan Pasal 2 (4) dan (4a) UU KUP karena posisi Peraturan Menteri Keuangan lebih rendah dibandingkan UU KUP yang mengatur ketentuan teknis. Dengan demikian, Pasal 4(1) Peraturan Menteri Keuangan No.68/PMK.03/2010 seharusnya dipahami dan diimplementasikan dalam konteks Pasal 2(4) dan ayat (4a) UU KUP yaitu hanya berlaku bagi PKP yang dikukuhkan secara jabatan. Perlakuan asas *retroactive* seharusnya tetap mengacu pada UU KUP, yaitu hanya diberlakukan pada PKP yang dikukuhkan secara jabatan. Ketentuan Pasal 4(1) PMK No. 68/PMK.03/2010 bukan saja bertentangan dengan UU KUP tetapi juga melampaui kewenangan UU karena Pasal 2(4) dan (4a) UU KUP tidak memberikan diskresi kepada Menteri Keuangan. Lebih dari itu, diskresi seharusnya kebijakan dari pejabat yang intinya memperbolehkan pejabat publik melakukan sebuah kebijakan ketika undang-undang belum mengaturnya secara tegas, memenuhi syarat demi kepentingan umum, masih dalam batas wilayah kewenangannya dan tidak melanggar asas-asas umum pemerintahan yang baik.

4) Pokok-pokok Perubahan (UU No.28/2007)

Rendahnya *voluntary compliance* mengindikasikan lemahnya penegakkan hukum pajak (*law enforcement*). Beberapa hal yang perlu diperhatikan secara umum dalam UU KUP saat ini adalah:

- (a) UU KUP merupakan induk dari semua ketentuan administrasi perpajakan Indonesia baik yang dipungut oleh pusat maupun daerah sehingga perlu memperhatikan konsekuensi dari muatan UU tersebut.
- (b) Pengaturan UU KUP memperhatikan perkembangan kegiatan ekonomi global terutama saat ini, ketika Indonesia akan menghadapi Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA). Dalam hal ini, perlu dipertimbangkan perbandingannya dengan sistem perpajakan negara tetangga, termasuk mengenai pemeriksaan dan penagihan.

- (c) Dalam peningkatan penerimaan pajak, perlu memperhatikan ketentuan formal yang dapat mendukung hal tersebut, seperti penyederhaan, peningkatan kepatuhan, pengawasan dan pembentukan basis data dari wajib pajak
- (d) Penguatan dan pemberian jaminan kepastian hukum dalam *self assessment system*. Penguatan ketentuan yang ada saat ini, dimana SPT dianggap sesuai dengan ketentuan UU kecuali fiskus/ DJP mempunyai data lain. Data lain yang dimaksud, pada dasarnya juga perlu diteliti dan diverifikasi kebenarannya. Temuan pemeriksa sudah selayaknya diberitahukan dan dibahas dengan Wajib Pajak, jika terdapat keberatan dan banding, tidak dapat dilakukan eksekusi sebelum ada putusan pengadilan pajak. Putusan pengadilan pajak seharusnya juga segera dilakukan, termasuk dalam hal pemberian imbalan bunga.

Secara rinci, hal-hal yang dapat menjadi pertimbangan dalam perumusan perubahan UU No. 28 tahun 2007 sebagai berikut:

(a) Adanya ketentuan untuk Memperkuat Bank Data Perpajakan

Pemerintah perlu mengupayakan pembuatan *data base* yang selalu aktual, akurat dan komprehensif dalam mengumpulkan berbagai informasi perpajakan dan hal-hal yang berkaitan. Dalam melakukan hal tersebut, diharapkan adanya dukungan pengatuan melalui undang-undang. Selain itu, dalam tataran praktis diperlukan adanya Pusat Data dan Informasi Nasional di daerah-daerah, terutama daerah yang memiliki potensi perpajakan tinggi.

Dalam mengoptimalkan penghimpunan data dan informasi, pemerintah juga perlu mengoptimalkan penggunaan teknologi guna mengawasi kepatuhan dan pelayanan terhadap wajib pajak berbasis teknologi informasi. Hal ini diharapkan mampu mengurangi pemeriksanaan langsung. Mekanisme konfirmasi mengenai faktur pajak, pemotongan dan pemungutan pajak juga sebaiknya berbasis teknologi sehingga mengurangi kontak antara wajib pajak dan fiskus serta meningkatkan efisiensi biaya administrasi.

(b) Penekanan prinsip *ease of administration*

Diperlukan adanya penekanan prinsip *ease and simple of administration* dalam UU KUP sebagai UU administrasi pajak dengan basis (i) kepastian administrasi dengan rumusan yang tegas, jelas, sederhana, mudah dimengerti dan tidak ambigu. (ii) kemudahan administrasi, misalnya NIK yang dapat berfungsi sebagai NPWP untuk orang pribadi, dan nomor badan dari Kemenkumham. Karyawan dengan satu pemberi kerja, obyek pajak dapat dikenakan PPh final dan tidak perlu menyampaikan SPT Tahunan. Bagi wajib pajak Usaha Kecil dan Menengah dikenakan PPh final dan semua kewajiban PPh potong pungut dikenakan final serta tidak perlu Surat Keterangan Bebas (SKB). (iii) penyelesaian permasalahan pajak dilakukan dengan sederhana, tidak semua kasus harus diselesaikan di pengadilan pajak. (iv) kesederhanaan jenis informasi yang harus tertera di SPT. (v) netralitas perlakuan atas subyek, obyek atau kasus sama berdasarkan prinsip atau praktik pemajakan yang sama.

(c) Adanya Ketentuan dalam Memperkuat Penegakan Hukum Pajak

Dalam menegakkan hukum pajak, perlu diatur bahwa penerbitan surat ketetapan pajak hanya dilakukan dalam hal Wajib Pajak melakukan pelanggaran administrasi. Ketika wajib pajak diduga telah melakukan perbuatan tindak pidana pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib mengambil langkah *schikking*/upaya perdamaian. Apabila Wajib Pajak tidak mengambil langkah *schikking*/upaya perdamaian, Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan proses pemidanaan, dimulai dengan “Pemeriksaan Bukti Permulaan”, “Penyidikan Pajak” dan melanjutkan ke proses berikutnya.

Selain itu, pemerintah perlu melakukan penyesuaian dan penyeimbangan bobot sanksi perpajakan antara sanksi administrasi dan sanksi pidana, antar sanksi pidana dan antar sanksi administrasi. Dalam pelaksanaannya, diperlukan perangkat hukum yang lebih jelas, lebih tegas dan tidak multitafsir. Untuk mewujudkan hal tersebut, perlu dilakukan sinkronisasi/keserasian antara ketentuan administrasi dan ketentuan pidana pajak. Ketika suatu sengketa telah dilakukan putusan, sebaiknya putusan pidana pajak yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap agar dipublikasikan secara luas. Selain itu, terhadap pejabat pajak yang berwenang mengambil langkah *schikking*/upaya

perdamaian dan pemrosesan secara pidana tetapi Pejabat Pajak yang bersangkutan tidak melaksanakannya dapat dikategorikan melakukan tindak pidana pajak.

(d) Ketentuan Administrasi untuk Meningkatkan Kepatuhan Perpajakan

Menurut Leonardo, pada akhirnya kepercayaan yang tinggi terhadap pemerintah akan meningkatkan kerelaan untuk mematuhi hukum pajak (Mangkuprawira, 2015). Pendapat Howard dan Mummers, sanksi yang diancamkan kepada pelanggar sudah selayaknya berpedoman pada ketentuan karakteristik masing-masing regulasi yang dilanggar. Misalnya, sanksi denda karena terjadi pelanggaran hukum; dan sanksi bunga berkaitan dengan penggunaan uang pajak. Dalam tataran praktik, selama keberatan pajak masih ditangani oleh eksekutif sulit dicapai independensi, terdapat kecenderungan dan potensi akan terjadi pelanggaran terhadap prinsip *impersonality* dan *impartiality*.

Pengenaan sanksi denda dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) dalam hal Keberatan/Banding ditolak/dikabulkan sebagian agar dihapus, karena sanksi denda dijatuhkan dalam hal terjadi pelanggaran ketentuan hukum. Sementara, pengajuan Keberatan Pajak dan Banding Pajak adalah dalam rangka penggunaan Hak Wajib Pajak, sehingga ancaman/pengenaan sanksi denda tersebut merupakan *abuse of power* seharusnya terhadap kasus tersebut, Wajib Pajak dikenakan sanksi bunga penagihan berdasarkan Pasal 19 ayat (2).

Berdasar Howard dan Mummers, kisaran sanksi yang diancamkan kepada pelanggar tidaklah boleh terlalu berat, sehingga besarnya sanksi administrasi maupun pidana perlu diturunkan (Mangkuprawira, 2015): (a) Sebagai contoh sanksi bunga pasal 13 ayat (2) agar disesuaikan dengan bunga bank. Dari 2% diturunkan menjadi 1% perbulan maksimum 24%; (b) Sanksi denda dalam upaya perdamaian dan denda pidana diturunkan, Pasal 8 ayat (3) menjadi 50%, Pasal 13A menjadi 100%, Pasal 44B menjadi 200%.

Penurunan sanksi tersebut didasarkan pada pemikiran bahwa turunnya bunga acuan BI (7,5%) dibandingkan dengan tingkat bunga 1983 (18% setahun) perlu diikuti dengan penurunan sanksi

proporsional dengan 1% perbulan dan imbalan bunga pemerintah kepada wajib pajak yang sama, 1% per bulan.

Schikking/upaya perdamaian dalam Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A dan Pasal 44B sebaiknya diperluas, meliputi Tindak Pidana Karena Alpa dan Tindak Pidana Pajak dengan sengaja. Selain itu, perlu diperhatikan agar putusan hakim pidana mengenai denda pidana pajak dapat dieksekusi. Rumusan Pasal 1 ke 31 tentang “Penyidikan Tindak Pidana dibidang Perpajakan” dan Pasal 1 ke 32 tentang “Penyidik” perlu disempurnakan yaitu mencakup tugas menentukan dan menghitung besarnya “Kerugian Bagi Pendapatan Negara”.

Materi muatan Pasal 49 tentang kewenangan “Penyidik” agar ditambah dengan penentuan adanya “Kerugian Pada Pendapatan Negara” dan “Menghitung Besarnya Kerugian Pada Pendapatan Negara”. Selanjutnya, materi muatan Pasal 13 agar ditambah dengan ayat yang mengatur bahwa dalam hal penyidikan pajak, penghitungan jumlah “Pajak Yang Terutang” kepada Penyidik Pajak. Dalam pengimplementasiannya, seringkali sanksi pidana maupun sanksi administrasi lebih mempunyai tujuan jangka pendek, yaitu untuk menghukum Wajib Pajak yang tidak kooperatif dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, dibanding untuk tujuan jangka panjang, yaitu untuk mempengaruhi tingkah laku wajib pajak yang tidak kooperatif menjadi wajib pajak patuh. Apabila pemerintah tidak mengimbangi kebijakan dan implementasi sanksi dengan peningkatan mutu pelayanan perpajakan, penegakan hukum yang tidak diskriminatif, transparansi penggunaan pajak, distribusi pemungutan pajak secara adil yang diwujudkan untuk peningkatan kesejahteraan masyarakat, maka kebijakan sanksi pada akhirnya hanya akan menjadi instrument yang kurang efektif untuk menciptakan kepatuhan sukarela dalam jangka panjang secara berkesinambungan.

(e) Perluasan materi muatan UU KUP

Diperlukan adanya kecepatan dalam pelayanan hak dan kewajiban wajib pajak. Misalnya ketentuan jangka waktu pelayanan dipersingkat seperti penyelesaian pemberian NPWP dan PKP, maksimum 1 minggu; penyelesaian Pasal 11 selama 2 minggu; penyelesaian Pasal 16 selama 2

minggu; penyelesaian Pasal 17B selama 6 bulan atau 3 bulan; penyelesaian Pasal 25/26 selama 6 bulan atau 3 bulan; penyelesaian Pasal 27 selama 6 bulan; penyelesaian Pasal 36 selama 6 bulan. Bagi Pejabat Pajak yang dalam memberikan pelayanan menyebabkan kerugian bagi negara dan Wajib Pajak juga harus diberi sanksi kepegawaian/pidana.

Apabila ditelaah dengan seksama, maka sanksi dalam sistem perpajakan di Indonesia dapat dibedakan menjadi a) sanksi yang bersifat eksplisit, dan b) yang bersifat implisit. Sanksi yang bersifat eksplisit diatur secara tegas dalam UU KUP, sementara sanksi yang bersifat implisit bukan hanya diatur dalam UU KUP tetapi juga dalam UU Perpajakan lainnya.

Contoh kebijakan sanksi perpajakan yang bersifat implisit – yang tidak diatur dalam UU KUP, antara lain sanksi berupa tambahan beban PPN yang timbul dalam hal Pengusaha Kena Pajak (PKP) tidak boleh mengkreditkan Pajak Masukan yang sebesar-besarnya sudah dibayar oleh PKP ketika membeli/memperoleh Barang Kena Pajak (BKP) dan atau Jasa Kena Pajak (JKP) karena Faktur Pajak tidak memenuhi ketentuan yang berlaku.

Sebenarnya, kebijakan semacam ini sangat memberatkan dan terlalu berlebihan. Dalam pajak, seharusnya lebih diutamakan prinsip *substance over form*. Sepanjang kesalahan Faktur Pajak tersebut hanya faktor teknis belaka, maka jika esensinya PKP Pembeli memang telah membayar PPN Masukan atas perolehan BKP/ JKP atau pemanfaatan BKP Tidak Berwujud tersebut. Terlebih, pihak yang sebesar-besarnya melakukan kesalahan secara langsung adalah pihak PKP Penjual karena yang berkewajiban membuat Faktur Pajak adalah PKP Penjual. Sanksi tersebut juga berlebihan karena sebenarnya PKP Penjual juga (dapat) dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebagaimana diatur dalam pasal 14 ayat (4). Sanksi tersebut ditagih dengan Surat Tagihan Pajak (STP) sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat 1 huruf e.

Secara eksplisit, sanksi perpajakan dapat dibagi menjadi 1) sanksi administrasi berupa denda, 3) sanksi administrasi berupa bunga, serta 3) sanksi administrasi berupa kenaikan. Selain itu, UU KUP juga mengatur sanksi pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39. Jenis sanksi,

dan besarnya berbeda satu dan lainnya karena masing-masing mempunyai tujuan yang berbeda-beda dan atau disesuaikan dengan jenis dan atau bentuk pelanggaran yang dilakukan. Sebagai contoh, sanksi Pasal 13 ayat (3) huruf b dan c lebih besar (yaitu 100%) dibandingkan sanksi Pasal 13 ayat (3) huruf a (50%), karena jenis pajak penghasilan yang dimaksud dalam Pasal 13 ayat (3) huruf a adalah pajak penghasilan yang dibayar oleh wajib pajak sesuai dengan sistem *self assessment*. Sementara pajak-pajak dalam Pasal 13 ayat (3) huruf b dan c adalah pajak-pajak yang dipungut dan dipotong dari pihak lain. Contoh lainnya adalah penetapan sanksi Pasal 13 ayat (2) yang lebih rendah bahkan dibatasi maksimum hanya 24 bulan (maksimum 48%) – dibandingkan sanksi dalam Pasal 13 ayat (3) karena wajib pajak sudah mempunyai itikad baik dengan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT).

Dari contoh-contoh di atas, dapat dilihat bagaimana para perumus kebijakan – khususnya yang terlibat dalam penyusunan UU KUP tahun 1983 – berusaha sedemikian rupa untuk membedakan berat ringannya sanksi berdasarkan bentuk dan derajat kesalahan. Pertimbangan dan atau struktur berfikir ini dapat dilihat pula dalam mengatur sanksi kompromi fiskal (Pasal 8 ayat (3)) dan Pasal 38. Sanksi dalam kompromi fiskal harus lebih rendah dibandingkan dengan sanksi pidana. Apabila sanksi kompromi fiskal tidak lebih rendah dibanding sanksi pidana perpajakan, maka kebijakan ini tidak akan mendorong wajib pajak untuk memilih “memperbaiki kesalahannya” dengan melakukan pengungkapan ketidakbenaran. Selain itu, dari sisi penerimaan negara, kompromi fiskal melalui pengungkapan keidakbenaran justru akan menyegerakan masuknya penerimaan negara, serta meminimalkan *enforcement cost* yang akan terjadi dalam penyidikan pajak.

Berdasarkan pemikiran tersebut, maka perubahan kebijakan sanksi kompromi fiskal dalam Pasal 8 ayat (3) tidak lebih baik dibandingkan sebelumnya – meskipun ada penurunan besaran sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% (menjadi 150%). Hal ini terjadi karena besarnya sanksi pidana perpajakan (Pasal 38) adalah denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Implementasi kebijakan tarif juga menjadi suatu hal yang harus dikritisi, terlebih jika dalam implementasinya, peraturan pelaksanaan perpajakan tidak selaras dengan ketentuan UU, sehingga menyimpang dari maksud dan tujuan dari perumusan pasal/ketentuan yang dimaksud dalam UU tersebut. Contoh kasus ini antara lain Pasal 4 ayat 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010. Pasal tersebut bertentangan dengan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) mengatur bahwa kewajiban perpajakan yang berlaku surut hanya berlaku bagi PKP yang ditetapkan secara jabatan.

UU KUP mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dibanding Peraturan Pemerintah. Sesuai dengan asas hukum *lex superior derogat lex inferior*, maka pemeriksa pajak seharusnya mengutamakan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP, karena posisi Peraturan Menteri Keuangan lebih rendah dibandingkan UU KUP. Dengan demikian, Pasal 4 ayat 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010, seharusnya dipahami dan diimplementasikan dalam konteks Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP yaitu hanya berlaku bagi PKP yang dikukuhkan secara jabatan.

Peraturan Menteri Keuangan (selanjutnya disebut PMK) bukanlah undang-undang. Sesuai Pasal 7 ayat (1) dengan Undang-Undang No. 12 Tahun 2011 yang mengatur perihal Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, dan Pasal 82 perihal Peraturan Perundang-undangan yang diundangkan dalam Lembaran Negara Republik Indonesia, PMK tidak ada dalam jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan, serta bukan termasuk Peraturan Perundang-undangan yang diundangkan dalam Lembaran Negara Republik Indonesia. Karena itu, perlakuan asas *retroactive* seharusnya tetap mengacu pada UU KUP, yaitu hanya diberlakukan kepada PKP yang dikukuhkan secara jabatan. Ketentuan Pasal 4 ayat 1 PMK Nomor 68/PMK.03/2010 bukan saja bertentangan dengan UU KUP tetapi juga melampaui kewenangan UU, karena Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP tidak memberikan diskresi kepada Menteri Keuangan. Lebih dari itu, diskresi seharusnya kebijakan dari pejabat yang intinya membolehkan pejabat publik melakukan sebuah

kebijakan dimana undang-undang belum mengaturnya secara tegas, dengan tiga syarat. yakni, demi kepentingan umum, masih dalam batas wilayah kewenangannya, dan tidak melanggar Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik.

Apabila terdapat PKP yang diterbitkan SKPKB PPN – padahal PKP tersebut bukan dikukuhkan PKP secara jabatan – maka penerbitan SKPKB PPN bertentangan dengan asas keadilan karena mengabaikan fakta hukum bahwa pengusaha tersebut tidak memungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN) karena memang belum dikukuhkan menjadi PKP. Selain itu, tindakan pemeriksa pajak yang seolah-olah mengharuskan/menyuruh WP yang bukan PKP untuk memungut PPN justru akan merupakan tindak Pidana Perpajakan sesuai Pasal 39A huruf b, dan bertentangan dengan Pasal 3 ayat (3) dan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang No. 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (UU PPN) yang menentukan hanya PKP yang wajib memungut dan menerbitkan Faktur Pajak. Sementara itu, di sisi lainnya, hak pengusaha untuk mengkreditkan Pajak Masukan juga diabaikan. Dengan demikian, ketidakadilan menjadi lebih besar lagi, karena sebenarnya, pengusaha bukan hanya dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100%, tetapi lebih dari itu, secara implisit - pengusaha juga dikenakan sanksi tambahan dengan tidak diberikannya hak pengkreditan Pajak Masukan dalam penghitungan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang ditetapkan pemeriksa pajak. Hal ini merupakan salah satu bentuk ketidakadilan lain, mengingat UU KUP menetapkan bahwa sanksi denda pidana Pasal 38 paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

SIMPULAN

Dalam mendesain ketentuan formal perpajakan diperlukan analisis yang komprehensif, imparial dan holistik. Beberapa hal sebagai simpulan dalam pembahasan ini menekankan pada empat aspek penting: Pertama, rancangan reformasi UU KUP agar difokuskan pada upaya

peningkatan kepatuhan perpajakan dengan memperkuat ketentuan penegakan hukum pajak agar ketentuannya lengkap, jelas, tegas, lugas dan tidak multitafsir, serta yang terpenting dapat dilaksanakan, baik oleh Wajib Pajak maupun oleh Administrasi Pajak. Pemberian sanksi yang tidak tepat akan menimbulkan *cost of taxation* yang tinggi. Kedua, deregulasi yang hendak dilakukan harus berpegang pada prinsip penyempurnaan peraturan yang selama ini mengakibatkan *cost of taxation* yang tinggi. Deregulasi bukan semata-mata mengenai subyek, obyek, tariff maupun dasar pengenaan pajak, melainkan juga atas pengenaan sanksi yang berlebihan. Selain itu, regulasi kompromi fiskal juga perlu dilakukan dengan mengembalikan esensi, tujuan dan urgensi kompromi fiskal tersebut. Pelaksanaan kompromi ini tidak semata-mata untuk mengembalikan filosofi pajak yang bersifat *non penal*, tetapi juga untuk mendorong wajib pajak untuk mengungkapkan ketidakbenaran yang dilakukannya. Hal ini bukan hanya saja memperkuat dan selaras dengan esensi self assessment tetapi juga mendorong kepatuhan secara suka rela. Ketiga, kebijakan sanksi seluruhnya harus dianalisis kembali secara komprehensif, imparial dan holistik dengan memetakan maksud, tujuan dan evaluasi dampak/implikasi kebijakan sanksi tersebut sehingga tercipta kesesuaian disain jenis dan besaran sanksi. Kesesuaian disain jenis dan besaran sanksi juga harus memperhitungkan sanksi secara eksplisit – langsung kepada wajib pajak yang bersangkutan, maupun yang impisit – secara tidak langsung, baik kepada wajib pajak yang bersangkutan maupun kepada pihak lainnya. Pada akhirnya, kebijakan sanksi adalah alat penegakkan hukum, namun satu satunya yang paling utama karena pajak adalah hubungan yang paling intim antara Negara dan Rakyat, maka sudah seharusnya relasi dibentuk berdasarkan kesadaran bersama – dan bukan karena ketakutan dan keterpaksaan. Diperlukan pemetaan atas sanksi-sanksi sebelum dilakukan perubahan, terlebih jika sanksi tersebut tumbul akibat ketidakjelasan peraturan, perubahan kewajiban perpajakan yang tidak diketahui secara komprehensif oleh wajib pajak. Keempat, dalam perumusan Kembali UU No. 28 tahun 2007 perlu menekankan hal-hal berikut (a) adanya ketentuan untuk memperkuat bank data perpajakan (b) penekanan pada prinsip ease of administration dan

profesionalisme dalam melaksanakan layanan perpajakan (c) adanya ketentuan dalam memperkuat penegakan hukum pajak/efektivitas hukum untuk meningkatkan kepatuhan perpajakan, (d) adanya petunjuk administrasi yang lebih komprehensif dan (e) adanya perluasan materi muatan UU KUP yang memberikan pelayanan ke masyarakat dan wajib pajak dengan cepat, murah dan sederhana serta adanya peningkatan profesionalisme pejabat pajak baik terkait *attitude*, *skill* dan *knowledge*.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis berterima kasih kepada Prof. Dr. Gunadi (Guru Besar Ilmu Administrasi Fiskal dan Ketua Tax Centre Universitas Indonesia) dan Dr. Eddy Mangkuprawira (Dosen Departemen Ilmu Administrasi Fiskal UI) atas paparan dan masukan yang diberikan serta penyelenggaraan FGD sehingga artikel ini dapat dituliskan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku-buku

ADB (2018). *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*, ADB. July.

Gordon. (1998). *Tax Law Design and Drafting*. diedit oleh Victor Thuronyi Vol. 2, diunduh dari <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/>

Rosdiana, H. (2012). *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan di Indonesia*. Jakarta: Visi Media.

Artikel Jurnal/Makalah Ilmiah

Bird, R. M. (2015). Improving Tax Administration in Developing Countries. *Journal of Tax Administration*, 1 (1): 24-34.

Gupta, D. (2016) *Measuring Tax Administration Effectiveness and Its Implication on Tax Revenue*, ERIA Discussion Paper Series.

- Hamilton, S. (2012). New Dimension in Regulatory Compliance - Building the Bridge to Better Compliance. *eJournal of Tax Research*, 10 (2): 483-551.
- Handayani, U. & Laily, N. (2017). The Influence of Consciousness, Tax Penalty and the Quality of Tax Authorities Services on Tax Compliance. *Journal of Accounting and Business Education*, 1 (2).
- Irianto, E. S, et. al. (2017). *Konstruksi Ulang Kebijakan Fasilitas Bea Masuk untuk Meningkatkan Produktivitas Industri Galangan Kapal di Indonesia*, Simposium I Jaringan Perguruan Tinggi untuk Pembangunan Infrastruktur Indonesia, diunduh dari: iptek.its.ac.id/index.php/jps/-article/download/3134/2407.
- Isa, R. M. K. & Yusofi, S.H. (2014). The Impact of Threat of Punishment on Tax Compliance and Non-Compliance Attitude in Malaysia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 164: 291-297.
- Kabinga, M. (2016). Principle of Taxation, *Paper 5 of the Introduction to the Project Tax Justice & Poverty*. Diunduh dari <https://pdfs.semanticscholar.org/d350/83fc0fbee8244e4f095a8d6-fc446507d52eb.pdf>.
- Konstritsa, M. & Sittler, I. (2017). The Impact of Social Norms, Trust and Fairness on Voluntary Tax Compliance in Austria. *Management*, 12 (4): 333-353.
- Manhire, J.T. (2015) What Does Voluntary Tax Compliance Mean? A Government Perspective. *University of Pennsylvania Law Review Online*, 164 (11).
- Mangkuprawira, E. (2016). Rencana Tax Reform/Perubahan Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan (UU KUP, UU No. 28 tahun 2007). *Selisik*, 2 (2): 17-30.
- Mangkuprawira, E. (2015), "Rencana Tax Reform", Makalah Focus Group Discussion (FGD) Tax Centre Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Mangonting, Y. (2018). Quo Vadis Kepatuhan Pajak? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma (JAMAL)*. 9 (3).

OECD (2014), "Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide", OECD Publishing.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264223233-en>.

Welly, S. (2016). Peranan Administrasi Perpajakan dalam Meningkatkan Efektivitas Pemeriksaan Pajak pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Barat I Bandung. *Jurnal Riset Keuangan dan Akuntansi*,. 4 (1): 853-866.