

Keadilan dan Kepastian Hukum Melalui Sinkronisasi UU Dalam Rangka Reformasi Perpajakan

Dr. Wirawan B.Ilyas, Ak., SH., MH., CA., CPA
Akuntan Publik, Advokat, Kuasa Hukum Pengadilan Pajak, Dosen Pada Progam
Magister Akuntansi Universitas Atmajaya, Jakarta

A. Pendahuluan

Pungutan pajak yang menjadi keharusan dalam hidup masyarakat merupakan suatu hal yang pasti terjadi. ¹Karenanya, segala kepentingan masyarakat tidak dapat dipenuhi tanpa pajak. Pungutan pajak oleh negara melalui UU merupakan bagian dari cara mengontrol perilaku individual guna kepentingan bersama (kolektif) dan merupakan satu metode atau kebijakan mengumpulkan dana bagi kepentingan bersama yang dilakukan secara adil untuk kesejahteraan.²

Pungutan pajak yang didasarkan pada UU telah mengalami reformasi sejak tahun 1983 dengan satu maksud yakni ingin mengganti sistem pungutan pajak dari sistem lama *official assessment* menjadi sistem *self assessment*.

³Penggantian sistem *official assessment* karena sasaran pungutan pajak semata-

¹MatthijsAlink and Victor van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, IBFD, H.J.E. Wenckebachweg 210, 1096 AS Amsterdam, The Netherlands, PO. Box 20237, 1000 HE Amsterdam, 2011, hal. 163. Benjamim Franklin said, “*In this world nothing is certain but death and taxes.*”

²Bruno Peeters, *The Concept of Tax*, EATLP Congress, Naples (Caserta), 2005, hal. 19.

³SafriNurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 2005, hal. 109. Sistem pemungutan pajak di Indonesia telah menerapkan tiga sistem, (i) *official assessment system*, *self assessment*, dan *with holding system*. Penerapan *official assessment* yang berlaku sebelum tahun 1984 inisiatif pungutan berada pada fiskus (petugas pajak) atau pemerintah. Bahkan dalam penjelasan UU KUP NO. 6/1983 menegaskan pungutan pajak dengan sistem *official* dirasakan sebagai beban berat karena penetapan jumlah pajak, jenis pajak maupun cara pungutannya dilaksanakan di luar rasa keadilan tanpa menghiraukan kemampuan serta menambah beban penderitaan dan jauh dari pertimbangan dan penghargaan kepada hak asasi rakyat.

mata dimaksudkan untuk mengisi kas negara yang kemudian digunakan untuk keperluan pemerintah kolonial tanpa pemikiran timbal balik bagi pembayar pajak (*tax payer*).⁴

Reformasi UU kemudian dilanjutkan dengan mengubah berbagai UU pada tahun 1994, 1997, 2000, 2007, 2008, dan tahun 2009. ⁵Beberapa alasan melatarbelakangi perubahan UU, pertama, lebih memberikan keadilan, kedua, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak (WP), ketiga, lebih memberikan kepastian hukum, keempat, mengantisipasi perkembangan teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan material di bidang perpajakan, kelima, memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil. ⁶

Bahkan dengan diundangkannya UU Pengampunan Pajak No. 11 Tahun 2016 (dikenal *tax amnesty*), penguatan basis data pajak menjadi point khusus untuk meningkatkan penerimaan pajak serta meningkatkan kepatuhan WP memenuhi kewajiban pajaknya. Sekalipun UU ini hanya berlaku sembilan bulan, tujuan hendak mewujudkan kemakmuran dengan merata dan berkeadilan serta kebutuhan penerimaan terus meningkat, menjadi maksud diundangkannya UU.

⁴Agustini Asikin, dkk.(editor), *Pajak, Citra Dan Bebannya, Pokok-Pokok Pemikiran Salamun AT.*, Bina Rena Pariwisata, Jakarta, 1990, hal. 40.

⁵Tahun 1994 mengubah 4 UU : UU No. 6/1983 diubah dengan UU No. 9/1994 (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan/KUP); UU No. 7/1983 diubah dengan UU No. 10/1994 (UU PPh); UU No. 8/1983 diubah dengan UU No. 11/1994 (UU PPN), dan UU No. 12/1985 diubah dengan UU No. 12/1994 (UU PBB). Tahun 2000 mengubah 5 UU yaitu mengubah UU KUP dengan UU No. 16/2000, UU PPh dengan UU No. 17/2000, UU PPN dengan UU No. 18/2000, UU 19/1997 dengan UU No. 19/2000 (UU Penagihan Pajak), UU No 21/1997 dengan UU No. 21/2000 (UU BPHTB). Tahun 2007 mengubah UU KUP dengan UU No. 28/2007. Tahun 2008 menguabh UU PPh dengan UU No. 36/2008. Tahun 2009 mengubah UU KUP dengan UU No. 16/2009 dan UU PPN dengan UU No. 42/2009.

⁶Lihat bagian menimbang dari UU KUP. Contoh terkait keadilan adalah Pasal 25 ayat (3a) bahwa dalam hal WP mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, WP wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit **sejumlah yang telah disetujui** dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.

Paper ini mengulas singkat bagaimana peran UU pajak patut dikaji guna memberikan keadilan serta kepastian hukum bagi pelaku ekonomi dan seluruh wajib pajak secara keseluruhan, khususnya dalam melakukan sinkronisasi berbagai UU agar keadilan dan kepastian hukum dalam mengoptimalkan potensi pajak dapat dicapai. Tidak dapat dipungkiri pajak yang dibutuhkan negara ditujukan bagi kesejahteraan seluruh masyarakat. Negara tidak dapat membangun berbagai macam fasilitas publik jika tidak ada dana yang berasal dari pajak. Seperti dikatakan RobertMc.Gee “*the more things that government does, the more things that people must pay for*”.⁷

Dalam masyarakat modern yang membutuhkan berbagai macam keperluan supaya hidup layak, hanya dapat dipenuhi dengan pajak. Kebutuhan rasa aman, jaminan kesehatan, pendidikan lebih baik, kebutuhan memperoleh akses informasi cepat, menjadi bagian dari kebutuhan hidup layak. Dengan demikian dapat disimpulkan pajak dan masyarakat tidak dapat dipisahkan untuk dapat terjadinya hidup layak.

Mengapa pajak ? Karena pajak merupakan iuran yang dipungut yang didasarkan pada kesepakatan penguasa dengan rakyat lewat wadah dengan nama UU sebagai suatu perjanjian masyarakat. Jika ada masyarakat tidak mau membayar pajak berarti mengingkari perjanjian yang telah dibuatnya.⁸

⁷ Robert W.McGee, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Robert W. McGee, Kluwer Academic Publishers, 101 Philip Drive, Assinippi Park, Norwell, Massachusetts 02061 USA, 2004, hal. 3.

⁸Richard Burton, *KajianAktualPerpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, 2009, hal 24-25.

B. Sinkronisasi UU

UU perpajakan menyepakati pajak merupakan pungutan yang menjadi hak negara bersifat memaksa untuk membangun berbagai kebutuhan masyarakat.⁹ Pajak yang merupakan hak negara mengartikan adanya kewajiban orang lain atau masyarakat melakukan pembayaran pajak. Pajak adalah hak dari negara menuntut pihak lain melakukan kewajiban membayar pajak. Jika tuntutan hak tidak dilakukan pihak lain, negara sebagai pemilik hak akan menggunakan alat/senjata dengan sifat paksa. Tetapi ketika negara hendak melakukan haknya sesuai UU ternyata tidak semudah yang dinyatakan dalam UU karena masih terdapat UU lain yang membatasi hak negara melakukan pungutan pajak. Artinya, belum terdapat sinkronisasi antara UU pajak dengan UU diluar pajak yang semestinya mendukung hak negara memungut pajak.

Ditambah lagi masih rendahnya tingkat kepatuhan pajak yang masih sekitar 62% dalam melakukan kewajiban pajak serta maraknya aktivitas ekonomi yang belum atau tidak dilaporkan kepada otoritas pajak. Bahkan dengan sengaja menghindarkan diri dari pungutan pajak dengan cara legal (*tax avoidance*), illegal (*tax evasion*), atau sengaja menunggak pembayaran pajak¹⁰ menjadikan sumber penghasilan negara belum optimal. Untuk kepatuhan misalnya, pemerintah akhirnya melakukan kebijakan melalui program *tax amnesty*.

Belum sinkronnya UU pajak dengan UU diluar pajak sangat jelas dengan adanya Pasal 40 dan 41 UU No. 7/1992 tentang Perbankan yang diubah dengan

⁹Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia*, Penerbit Bhuana Ilmu Populer (BIP), Cet. kedua, Jakarta, 2008, hal. 61.

¹⁰ Jamal Wiwoho, *Reformasi dan Modernisasi Sistem Perpajakan Nasional Dalam Kerangka Meningkatkan Kepatuhan Pajak*, Makalah dalam *Memahami Hukum*, Satya Arinanto dan Ninuk Triyanti, Editor, Rajawali Pers, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2009, hal. 502.

UU10/1998 khususnya mengenai Rahasia Bank.¹¹ Politik hukum perundang-undangan tampak belum mendukung sepenuhnya kepentingan hak negara memungut pajak dari nasabah yang menyimpan dananya di perbankan. Kepentingan politik pemilik modal belum menunjukkan transparansi atas kekayaan yang dimilikinya apakah telah dibayar pajaknya atau belum.

Padahal, persoalan rahasia bank merupakan persoalan klasik yang sudah digaungkan lama namun belum ada penyelesaian tuntas. Revisi UU Perbankan amat diperlukan guna peningkatan kepatuhan WP (nasabah bank) dalam pemenuhan kewajiban pajaknya. Proses pembahasan revisi UU Perbankan yang saat ini masih bergulir di DPR – salah satu yang krusial adalah keterbukaan data nasabah untuk kepentingan perpajakan. Ditjen Pajak sejak lama menginginkan akses data perbankan bisa diketahui agar bisa dihitung kewajiban riilnya secara benar. Boleh jadi sebagian pihak tidak menginginkan akses data perbankan dibuka karena menganggap jika data dibuka, akan rawan disalah gunakan sehingga perlu dirahasiakan.

Namun, desakan internasional saat ini memperlihatkan kehendak untuk dilakukannya transparansi. Terlebih dengan keterlibatan pemerintah secara aktif dalam pertukaran informasi dengan berbagai Negara G20, telah memberisinya Ipositif kepentingan perpajakan yang sudah mengglobal. Bahkan, Menteri Keuangan dan Gubernur Bank Sentral dari negara anggota G20 telah melakukan pertemuan memberi dukungan atas pertemuan guna memperoleh informasi

¹¹Pasal 40 UU Perbankan menyatakan : Bank wajib merahasiakan keterangan mengenai Nasabah penyimpan dan simpanannya, kecuali dalam hal sebagai mana dimaksud dalam Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 42, Pasal 43, Pasal 44, dan Pasal 44A

secara otomatis dengan 94 yurisdiksi lain.¹²Peran aktif melakukan persiapan penerapan *Automatic Exchange of Information* (AEOI) menjadi langkah nyata yang patut didukung semua pihak.

Pemerintah sebenarnya telah berupaya memberi dasar hukum melakukan Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan dengan menetapkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) tentang Tata Cara Pertukaran Informasi (*Exchange of Information*) melalui PMK No. 60/PMK.03/2014. Pada tataran dasar hukum, semestinya dalam bentuk UU dengan melakukan perubahan UU Perbankan guna mengikat semua pihak mengubah aturan Pasal 40 dan 41 UU Perbankan.

Berikutnya adalah sinkronisasi UU Pasar Modal No 8 Tahun 1995 khususnya Pasal 85 menjadi bagian perlu diubah supaya akses pajak lebih tegas. Pasal 85 menyatakan “Bursa Efek, Lembaga Kliring dan Penjaminan, Lembaga Penyimpanan dan Penyelesaian, Reksa Dana, Perusahaan Efek, Penasihat Investasi, Biro Administrasi Efek, Bank Kustodian, Wali Amanat, dan Pihak lainnya yang telah memperoleh izin, persetujuan, atau pendaftaran dari Bapepam wajib menyampaikan laporan kepada Bapepam”. Artinya, kewajiban bursa dan lainnya mesti menyampaikan laporannya juga ke Ditjen Pajak guna dilakukan pengawasan dalam pelaksanaan kewajiban pajak. Jika tidak maka kepatuhan belum dapat diketahui dengan benar.

Demikian juga dengan ketentuan Pasal 23 UU No. 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, perlu dilakukan

¹²Siaran Pers Kementerian Keuangan No.25/KLI/2016 tgl.2 Mei 2016. AEOI atau pertukaran informasi untuk kepentingan perpajakan mulai mengemuka tahun 2010 ketika Pemerintah Amerika Serikat mengeluarkan kebijakan *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), yang mewajibkan *Foreign Financial Institution* yaitu lembaga keuangan yang berada diluar Amerika melakukan pelaporan kepada pemerintah Amerika mengenai informasi terkait akun keuangan yang dimiliki penduduk Amerika atau entitas lain dimana penduduk Amerika memegang kepemilikan yang cukup signifikan.

sinkronisasi karena kewajiban pelaporan bagi penyedia jasa keuangan (termasuk transaksi yang mencurigakan) hanya ditujukan ke PPATK yang semestinya menurut penulis mesti disampaikan ke Ditjen Pajak.¹³ Terlebih dengan nilai nominal yang cukup besar. Mengapa? Pajak tidak mengenal uang diperoleh dari transaksi yang mencurigakan atau tidak mencurigakan. Potensi pajak dari uang yang disimpan penyedia jasa keuangan menjadi bagian mesti dikaji lebih lanjut untuk mengetahui kewajiban pajaknya.

Sinkronisasi juga patut dilakukan terhadap UU No. 24/1999 tentang Lalu Lintas Devisa dan Sistem Nilai Tukar. Pasal 3 ayat (1) UU 24/1999 menyatakan: "Bank Indonesia berwenang meminta keterangan dan data mengenai kegiatan Lalu Lintas Devisa yang dilakukan oleh Penduduk". Menurut penulis, ketentuan di atas hanya memberikan kewenangan kepada Bank Indonesia untuk mendapatkan keterangan, padahal potensi pajak terkait lalu lintas devisa dapat menjadi potensi besar atas kewajiban pajak penduduk yang melakukan kegiatan lalu lintas devisa. Sinkronisasi UU Lalu Lintas Devisa dengan UU Pajak (UU KUP) sudah menjadi pembicaraan serius dalam rapat yang diadakan antara DPR dengan pemerintah beberapa waktu lalu.¹⁴ Namun sampai saat ini belum terlihat hasilnya.

C. Politik Hukum

Tidak mudahnya melakukan sinkronisasi semakin terlihat ketika pemerintah menerbitkan Keppres No. 68/1983 tentang Peniadaan Pengusutan

¹³Sekalipun ada ketentuan Pasal 35A UU KUP No. 6/1983 yang diubah dengan UU No. 16/2009 yang mewajibkan setiap instansi pemerintah, lembaga, asosiasi dan pihak lain untuk memberikan data dan informasi berkaitan dengan perpajakan kepada Ditjen Pajak, tampaknya ketentuan dimaksud belum dipahami sepenuhnya oleh pihak lain. Tiap UU yang berlaku seakan hanya mengikat sektor tertentu sesuai kebutuhan pembuat UU.

¹⁴<http://news.metrotvnews.com/read/2016/04/15/514051/presiden-dpr-juga-bahas-ruu-lalu-lintas-devisa>. Diunduh, 28 April 2017. Ketua DPR Ade Komarudin mengatakan bahwa perbaikan perpajakan harus dilakukan secara sistemik agar selesai seluruh agenda reformasi perpajakan di Indonesia,"

Perpajakan terhadap Deposito Berjangka dan Tabungan lainnya. Kebijakan hukum tersebut lebih menonjolkan kepentingan pihak tertentu (pemilik deposito) untuk tidak dilakukan pengusutan kewajiban pajak atas harta yang dimiliki karena mungkin saja pokok deposito dimaksud belum dikenakan pajak. Mengapa bisa terjadi?

Dari sisi politik hukum,¹⁵Keppres tersebut merupakan produk hukum yang bersifat ortodoks atau elitis. Artinya produk hukum yang dihasilkan mencerminkan visi elit politik yang lebih tertutup terhadap tuntutan kelompok lain. Produk hukum demikian mau tidak mau harus diikuti sesuai keinginan penguasa saat itu. Sebaliknya, produk hukum yang mengakomodir keinginan kelompok luas dikatakan bersifat responsive. ¹⁶Dikatakan Nonet- Selznick cara berfikir hukum seperti itu merupakan teori responsive bahwa hukum bukan lah tujuan pada dirinya sendiri. Hukum adalah alat bagi manusia yang merupakan instrument untuk melayani kebutuhan manusia.¹⁷

Tidak mudahnya melakukan sinkronisasi semakin nyata jika dibaca Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) No. 39/PUU-XIV/2016. Putusan MK tersebut membatalkan Penjelasan Pasal 4A ayat (2) huruf b UU No. 42/2009 (UU PPN) yang menjelaskan 11 barang kebutuhan pokok tidak dikenakan PPN. Kesebelas jenis barang tidak kena PPN yaitu beras, gabah, jagung, sagu, kedelai, garam (beriodium maupun tidak), daging (tanpa diolah), telur (tidak diolah), susu, buah-buahan (buah-buahan segar yang dipetik), dan sayur - sayuran (sayuran segar).

Diluar 11 jenis barang tersebut dikenakan PPN. Penjelasan Pasal 4A telah keluar atau tidak sejalan dengan semangat yang terkandung dalam norma Pasal 4A.

¹⁵Bicara politik hukum adalah bicara pada tujuan politik hukum pada tiga tujuan, (i) menjamin keadilan dalam masyarakat, (ii) menciptakan ketentraman hidup dengan memelihara kepastian hukum, dan (iii) menangani kepentingan-kepentingan yang nyata dalam kehidupan bersama secara konkret., Lihat Abdul Ghofur Anshori, *Filsafat Hukum*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta, 2009, hal. 151.

¹⁶ Richard Burton, *KajianAktual...*,hal. 182

¹⁷ Bernard, *Teori...., op.cit*,hal 204-205

Padahal pengaturan barang kebutuhan pokok sudah didefinisikan dalam Peraturan Pemerintah (PP) No. 71/2015 dalam tiga kelompok, pertama, dari hasil pertanian seperti beras, kedelai bahan baku tahu dan tempe, cabe dan bawang merah. Kedua, dari hasil industri seperti gula, minyak goreng, tepung terigu. Ketiga, dari hasil peternakan seperti daging sapi, daging ayam, telur ayam, ikan segar.

Maksud penyusun UUPPN mungkin ingin memperjelas norma dengan memberi contoh, akan tetapi mengakibatkan norma menjadi dipersempit dengan contoh yang diberikan. Padahal fungsi penjelasan UU tidak boleh memperluas atau mempersempit atau menambah pengertian norma yang ada dalam batang tubuh.

¹⁸Kemudian MK menyarankan dibuat PP guna memperjelas contoh barang kebutuhan pokok yang diatur dalam norma Pasal 4A ayat (2) huruf b UU PPN.

Cukup banyaknya perundang-undangan di luar UU pajak yang belum disinkronisasikan dengan UU pajak menimbulkan persoalan keadilan serta kepastian dalam pungutan pajak bagi kepentingan umum. Hukum (baca : UU), kata Rousseau adalah wujud kepentingan umum (*volonte generale*), bukan kemauan golongan dan bukan pula kepentingan orang pribadi (*volonte particuliere*). Senada dengan itu, pembaharuan per-UU-an harus menciptakan harmonisasi sesuai aspirasi masyarakat dan kebutuhan pembangunan yang membuka kemungkinan mengakomodasi aspirasi masyarakat.¹⁹

¹⁸Lihat angka 186 lampiran 1 UU No. 12/2011 tentang Pembentukan PerUU-an. Lihat juga Putusan MK No. 52/PUU-IX/2011 mengenai dibatalkannya objek pungutan pajak daerah dalam Pasal 42 ayat (2) huruf g UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) No. 28/2009. MK membatalkan objek pajak hiburan berupa golf dalam UU pajak daerah karena terjadi dua lisme pungutan pajak atas satu objek pajak berupa jasa yang kena PPN sesuai UU PPN dan pajak hiburan berupa golf sesuai UU PDRB. Ini menunjukkan tidak ada sinkronisasi penyusunan UU antara pemerintah daerah dengan pemerintah pusat mengatur objek pajak dalam UU.

¹⁹Abdul Manan, Aspek-Aspek Pengubah Hukum, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2013, hal. 67.

Pemenuhan kewajiban pajak terhadap semua orang belum seutuhnya digali potensi pajak yang sesungguhnya. Politik hukum penyusunan UU diluar UU pajak belum dipahami benar oleh pemerintah maupun DPR.. Era transparansi mestinya menjadi cara berfikir penyusun UU melakukan sinkronisasi guna menguatkan hak negara memungut pajak atas dasar UU. Tiga hal tujuanhukum yang ditekankan filsuf Jerman Radbruch (1878-1949) memberikan keadilan, kepastian dan kemanfaatan²⁰ semestinya patut dipahami penyusun UU.

D. Pengaturan Sanksi

Menarik untuk dikaji adalah soal sinkronisasi pengaturan dan penerapan sanksi dalam UU pajak yang terus menjadi perdebatan ketika kasus-kasus pidana pajak terjadi. Contoh sederhana adalah terminologi hukum mengenai kerugian negara. Dalam UU pajak (UU KUP) terminologi hukum yang dipakai adalah ‘kerugian pada pendapatan negara’²¹ bukan ‘kerugian negara’ atau ‘kerugian keuangan negara’. Persoalan kerugian keuangan negara dalam UU Tindak pidana korupsi ²² seakan disamakan dengan UU KUP. Mestinya tidaklah demikian.

Kerancuan hukum tidak perlu terjadi jika penyusun UU diluar UU pajak melakukan sinkronisasi agar ‘kerugian pada pendapatan negara’ yang diatur dalam UU pajak tidak dijadikan cara penegak hukum untuk melulu menjadikan tersangka terhadap WP yang lalai melakukan kewajibannya. Wilayah pengaturan pengertian ‘kerugian negara’ dalam UU No. 1/2004 tentang Perbendaharaan Negara merupakan wilayah pengaturan yang masuk ranah hukum administrasi, bukan pidana. Karena penjelasan umum UU

²⁰Bernard L. Tanya, Yoan, Markus, *Teori Hukum*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2010, hal. 70.

²¹Lihat Pasal 39 UU No.6/1983 diubah dengan UU No. 28/2007.

²²Lihat Pasal 2 UU No. 31/1999 tentang Tipikor.

Perbendaharaan menjelaskan cara penyelesaian kerugian Negara dapat diganti pihak yang bersalah.²³

Dalam kasus Asian Agri Group (AAG) misalnya pengaturan dan penerapan pidana terus berlanjut hingga keluar putusan Mahkamah Agung (MA) yang menghukum AAG.²⁴ Padahal norma dalam UU pajak menyatakan jika surat ketetapan pajak sudah terbit, maka yang terjadi bukan pidana tetapi hukum administrasi melalui Pengadilan Pajak yang dapat berujung di MA. Artinya, proses penghitungan pajak tidak selalu mudah berdasarkan transaksi dan proses bisnis yang terjadi. Hitungan pajak kerap menimbulkan perbedaan pandangan dan cara berhitung berbeda sesuai tingkat kerumitan bisnis yang dijalankan.

UU pajak pun sedari awal memiliki filosofi hukum yang ditujukan pada cara ber hukum administrasi. Ditegaskan Romlibah wafilosofi UU KUP 1983/2000 adalah mendorong moralitas social bernegara terhadap WP sekaligus tanggung jawab sosial bernegara untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.²⁵ Bahkan penjelasan UU dengan kata 'gotong royong' menjadi filosofi dasar pungutan pajak. Begitupun norma Pasal 8, Pasal 13A, Pasal 44B UU KUP menjadi dasar kuat menganalisis hukum pajak bukan bertujuan memidana tetapi pada cara bagaimana utang pajak dibayar dengan tunai atau dicicil. Apabila

²³Penjelasan Umum UU No. 1/2004 menyatakan "Untuk menghindari terjadinya kerugian keuangan negara/daerah akibat tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang, dalam Undang-undang Perbendaharaan Negara ini diatur ketentuan mengenai penyelesaian kerugian negara/daerah. Karena itu dalam UU Perbendaharaan Negara ditegaskan setiap kerugian negara/daerah yang disebabkan tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang **harus diganti oleh pihak yang bersalah**. Dengan penyelesaian kerugian tersebut negara/daerah dapat dipulihkan dari kerugian yang telah terjadi.

²⁴Putusan Mahkamah Agung No. 2239/Pid/Sus/2012. Lihat juga Yunus Hussein, *Eksaminasi Putusan Mahkamah Agung Perkara Nomor 2239K/PID/SUS/2012*, dengan terdakwa Suwir Laut Alias Liu Cheng Sui Alias Atak Dalam Kasus Tindak Pidana Perpajakan Asian Agri Group, dalam buku *Menghukum Pengemplang Pajak*, The Indonesian Legal Resource Center (ILRC) Indonesian Corruption Watch, Jakarta, 2014.

²⁵Romli Atmasasmita, *Hukum Kejahatan Bisnis, Teori & Praktik di Era Globalisasi*, Prenada media Group, Jakarta, 2014, hal. 199.

hitungan fiskus tidak disetujui, ruang pengadilan pajak menjadi jalur hukum administrasi yang dapat ditempuh, bukan jalur pidana. Pidana pajak hanya merupakan *ultimum* semata, yang unsur-unsurnya memenuhi kualifikasi pidana. Pertanyaannya, mungkinkah UU pajak dapat tidak mengatur norma pidana ? Teori hukum membolehkan atau memungkinkan jika penyusun UU menilai tidak diperlukan norma pidana dalam suatu UU.²⁶

Hukum pajak yang merupakan bagian dari hukum administrasi bertujuan bagaimana mewujudkan pemungutan pajak untuk keadilan dan penggunaan pajak untuk tujuan kesejahteraan. Filosofi hukum penggunaan pajak menekankan pada tujuan kemanfaatan bagi banyak orang sejalan dengan pikiran filsuf Inggris Jeremy Bentham (1748 – 1832) bahwa hukum (baca : hukum pajak) merupakan penyokong untuk memberikan atau memaksimalkan kebahagiaan serta meminimumkan penderitaan bagi sebanyak-banyaknya orang (*the greatest happiness of the greatest number*).²⁷

Sangat menarik jika kita meninjau jalan pikiran Satjipto Rahardjo yang menyatakan bahwa kita masih saja disuguhkan cara-cara penyelesaian hukum melalui penyelesaian hukum lama yang lebih banyak dilarikan kepada permainan UU.UU memang tidak dapat diabaikan tetapi apakah dengan demikian sekaligus berarti kita menjadi tawanan strategiyuridis.²⁸Padahal filsafat besar di belakang semua itu adalah hukum untuk manusia, bukan

²⁶UU BPHTB No. 21/1997 diubah dengan UU No. 20/2000 tentang BPHTB tidak mengatur norma pidana. Oleh karenanya, sesuai kebutuhan pengaturan norma yang hendak disusun, jika penyusun UU menilai norma pidana dipandang tidak diperlukan, maka UU tidak perlu memuat normapidana.

²⁷ Bernard L., *Teori..., op.cit.*, hal. 91. Tori ini dikenal dengan teori utilitarianisme yang bermakna suatu tindakan yang patut adalah yang memaksimal kanpenggunaan (*utility*), biasanya didefinisikan sebagai memaksimalkan kebahagiaan dan mengurangi penderitaan. "Utilitarianisme" berasal dari kata Latin utilis, yang berarti berguna, bermanfaat, berfaedah, atau menguntungkan. ¹¹Istilah ini juga sering disebut sebagai teori kebahagiaan terbesar (*the greatest happiness theory*).

²⁸Satjipto Rahardjo, Sisi-sisi Lain dari Hukum Di Indonesia, Penerbit Buku Kompas, Jakarta 2003, hal. 192.

sebaliknya. Jadi, tidak boleh ada monopoli dalam berfikir hukum termasuk dalam penyelesaiannya.

Kemajuan pemabangunan ekonomi dan kesejah teraan masyarakat melalui sinkronisasi per-UU-an termasuk UU pajak hendaknya dipraktikan juga dalam konteks budaya (termasuk budaya gotong royong) ²⁹dan bukan pada barisan pasal-pasal melainkan punya spirit atau semangat dalam memaksimalkan kebahagiaan bagi semua orang.

E. Simpulan

Dari uraian di atas, disimpulkan bahwa pajak menjadi harapan serta tumpuan memberikan keadilan dan kesejahteraan yang menjadi kesepakatan bersama untuk dilakukan dengan benar. Namun diperlukan sinkronisasi yang lebih komprehensif agar tujuan pajak yang menjadi hak negara lebih optimal. Penyusun UU pajak maupun UU lain diluar pajak (khususnyaperan Kementerian Hukum dan HAM sebagai instansi mengkoordinir penyusunan UU) perlu melakukan kajian lebih jelas yang kesemuanya ditujukan untuk keadilan, kepastiandan kemanfaatan hukum pajak bagi kesejahteraan rakyat banyak.

Dampak Bagi Wajib Pajak

Sebelum membahas dampak bagi Wajib Pajak perlu kita refer kembali, pengertian Tax Amnesty sebagai berikut :

Amnesti berasal dari bahasa Yunani, “*amnestia*”, yang berarti keterlupaan.

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, amnesti merupakan pengampunan atau

²⁹Budaya hukum ditentukan oleh nilai-nilai tertentu yang menjadi acuan dalam mempraktikan hukumnya. Korea, Jepang dan Indonesia merupakan contoh negara yang terdapat kesamaan kuat dalam kehidupan sosialnya yang berputar pada sumbu nilai-nilai kolektif dan komunal, sedangkan hukum modern bertumpu pada individualisme.

penghapusan hukuman yang diberikan kepala negara kepada seseorang atau sekelompok orang yang telah melakukan tindak pidana tertentu. Menurut Black's Law Dictionary, "*amnesty is a sovereign act of pardon and oblivion for past acts, granted by a government to all persons (or to certain persons) who have been guilty of crime or delict, generally political offenses*".

Manfaat Tax Amnesty menurut Uchitelle (1984, 49) dan Alm (1983, 3) :

- a. Tambahan penerimaan negara dalam jangka waktu relatif singkat, sebagai salah satu ukuran kesuksesan;
- b. Mengembalikan modal yang diparkir di luar negeri (*capital flight*);
- c. Menaikkan basis pajak, dilakukan satu kali saja dan ditegakkannya *law enforcement* pasca *tax amnesty*;
- d. Mempermudah transisi ke penegakan Undang-Undang Perpajakan yang baru.

Berdasarkan uraian diatas penegakan hukum dapat dilakukan melalui :

- ❖ Pendekatan hukum administratif
- ❖ Pendekatan hukum pidana

Pendekatan hukum administratif melalui pemeriksaan pajak seperti yang diatur dalam UU KUP Pasal 29 ayat (1), bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Dampak terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi

Mengingat basis data yang dimiliki oleh pihak fiskus setelah diberlakukannya AEOI maka DJP mempunyai bukti yang relatif kuat pasca Tax Amnesty dalam melakukan pengujian penghasilan sebagai berikut :

1. Pengujian kelengkapan penghasilan yang dilaporkan sebagai berikut :
pemeriksa akan melakukan beberapa hal sebagai berikut :
 - a. Pemanfaatan data internal Direktorat Jenderal Pajak berupa bukti potong SPT Masa PPh
Pemotong dan Pemungut
 - b. Pengujian rekening bank Wajib Pajak
 - c. Penghitungan kekayaan bersih dengan contoh format perhitungan :

Keterangan		Nilai Rupiah Penuh
Kekayaan bersih akhir tahun	(1)	3.000.000.000
Kekayaan bersih awal tahun	(2)	(1.000.000.000)
Kenaikan kekayaan bersih	(3) = (1) – (2)	2.000.000.000
Biaya hidup	(4)	200.000.000
Penghasilan bukan objek pajak (Contoh : Warisan)	(5)	(500.000.000)
Penghasilan bruto	(6) = (3) + (4) – (5)	1.700.000.000
Penghasilan dilaporkan di SPT	(7)	(1.300.000.000)
Penghasilan bruto belum dilaporkan	(8) = (6) – (7)	400.000.000

Berdasarkan penghitungan kekayaan bersih di atas diketahui bahwa Wajib Pajak belum melaporkan seluruh penghasilan yang diterimanya dalam SPT Tahunan PPh.

- d. Pengujian Biaya Hidup
2. Kebenaran jenis/sumber penghasilan yang dilaporkan
 - a. Data internal Direktorat Jenderal Pajak
 - b. Konfirmasi masuk ke Notaris tentang warisan
3. Kebenaran penerapan PTKP  Pengujian keabsahan KK
4. Kebenaran kredit pajak yang diperhitungkan
 -  Data internal Direktorat Jenderal Pajak
 -  Konfirmasi ke pihak pemotong/pemungut

Wajib Pajak Badan Pengujian Terhadap Wajib Pajak Badan

Dalam melakukan pengujian penghasilan sebagai berikut :

1. Kelengkapan (Completeness) penghasilan yang dilaporkan :
 - a. Pemanfaatan Informasi Internal dan/atau Eksternal Direktorat Jenderal Pajak
 - b. Analisis Angka-Angka
 - c. Penelusuran Angka
 - d. Penelusuran Bukti
 - e. Pengujian Keterkaitan
 - f. Ekualisasi atau Rekonsiliasi

- g. Permintaan Keterangan/Bukti
 - h. Konfirmasi
 - i. Pengujian Kebenaran Penghitungan Matematis
2. Kebenaran Jenis/Sumber Penghasilan yang Dilaporkan

Pengujian atas biaya sebagai berikut :

1. Eksistensi dan Kebenaran Jumlah Biaya yang Dibebankan
2. Keterkaitan Antara Biaya dengan Kegiatan Usaha

Dengan akses data yang lebih luas