

# KEDUDUKAN ASAS EFISIENSI PEMUNGUTAN PAJAK DALAM HUKUM ACARA PERPAJAKAN DI INDONESIA

Adrianto Dwi Nugroho\*

## *Abstract*

*Procedural tax legislations in Indonesia have been formulated as to ensure that the principle possesses supremacy above other principles, such as equality. However, in order to maintain integrity of the tax system, such legislations were also formulated as to provide flexibility for tax administrators in enforcing the most proper measure, administrative or criminal, in each case.*

## *Abstrak*

*Hukum acara perpajakan di Indonesia dirancang untuk memastikan prinsip kedaulatan berada di atas prinsip-prinsip yang lain, seperti kesetaraan. Namun, dalam rangka Menjaga penyatuan sistem perpajakan, produk legislasi juga telah dirumuskan untuk memberikan fleksibilitas kepada pemungut pajak dalam menegakkan hukum berdasarkan standar yang tepat, baik administratif maupun pidana pada setiap perkara perpajakan.*

**Kata Kunci:** efisiensi pemungutan pajak, hukum acara perpajakan Indonesia.

## A. Pendahuluan

Ketika kasus penghentian penuntutan tindak pidana pajak disertai pembayaran denda administratif yang melibatkan tersangka Paulus Tumewu<sup>1</sup> terungkap pada pertengahan tahun 2010, publik serta merta menguatkan opininya bahwa institusi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) merupakan

institusi yang sarat akan praktek-praktek korupsi. Walaupun terdapat dugaan-dugaan mengenai kebenaran praktek-praktek tersebut yang terungkap dalam media,<sup>2</sup> opini publik itu akhirnya dapat diimbangi dengan pernyataan Menteri Keuangan yang intinya berisi bahwa penghentian penuntutan disertai pembayaran denda tersebut telah

---

\* Dosen Bagian Hukum Pajak Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta (e-mail: [adriantodwi@yahoo.com](mailto:adriantodwi@yahoo.com)).

<sup>1</sup> Secara singkat, kasus ini melibatkan penggelapan Pajak Penghasilan yang dilakukan oleh Paulus Tumewu, yang terungkap setelah pemeriksaan pajak yang dilakukan terhadap Direktur Utama PT. Ramayana Lestari Sentosa pada tahun 2005, selesai dilakukan. Namun, setelah penyidikan selesai dilakukan, Jaksa Agung menghentikan penuntutan kasus tersebut atas permintaan Menteri Keuangan. Lihat Bey, "Menkeu Anggap Biasa Penanganan Pajak Paulus Tumewu" <http://www.metrotvnews.com/read/newsvideo/2010/04/29/104350/Menkeu-Anggap-Biasa-Penanganan-Pajak-Paulus-Tumewu/82>, diakses 20 Agustus 2011.

<sup>2</sup> Dugaan-dugaan tersebut antara lain: 1) adanya permintaan pihak ketiga agar kasus pidana pajak ini dihentikan untuk mendukung bisnis pihak tersebut. (Lihat Hindra Liauw, "Penggelapan Pajak-Gayus: Aneh, Surat Menkeu Soal Tumewu", <http://www.kompas.com/lipsus052009/antasariread/2010/04/26/15311717/Gayus:.Aneh..Surat.Menkeu.soal.Tumewu>, diakses 20 Agustus 2011); dan 2) adanya pengurangan jumlah pajak terutang hasil negosiasi tersangka dengan Menteri Keuangan (Lihat Bey, *Loc.cit.*).

sesuai dengan prosedur yang terdapat dalam salah satu pasal dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya, UU KUP),<sup>3</sup> yaitu Pasal 44B.<sup>4</sup>

Salah satu impresi yang muncul dari pemberitaan kasus tersebut adalah bahwa DJP memiliki kewajiban untuk memproses secara pidana siapapun yang melakukan tindak pidana pajak. Namun demikian, sesuai dengan visi dan misinya,<sup>5</sup> DJP wajib menyelenggarakan sistem administrasi perpajakan yang efektif dan efisien, serta dapat dipercaya masyarakat dengan integritas dan profesionalisme tinggi. Berdasarkan hal tersebut dan sesuai dengan topik yang diangkat dalam artikel ini, DJP wajib mempertimbangkan efisiensi penyelenggaraan sistem administrasi perpajakan dalam penegakan hukum pajak. Dalam kasus di atas, penghentian penuntutan disertai pembayaran denda bertujuan untuk mengurangi pengeluaran negara.

Tujuan tersebut mungkin tidak tercapai apabila proses penuntutan dijalankan. Proses penuntutan dan potensi pemidanaan bagi pelaku tindak pidana pajak justru akan menambah biaya bagi Negara,<sup>6</sup> serta menimbulkan ketidakpastian pada penerimaan negara akibat proses hukum yang lama. Apabila biaya tersebut lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, maka akan terjadi inefisiensi pada sistem administrasi perpajakan, sehingga tidak sesuai dengan visi dan misi DJP sebagaimana dijelaskan sebelumnya.<sup>7</sup>

Paparan-paparan di atas mendeskripsikan salah satu contoh penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia. Sebagaimana akan diuraikan dalam bab selanjutnya, asas tersebut diterapkan di seluruh prosedur dalam hukum acara perpajakan di Indonesia, yaitu pemenuhan kewajiban perpajakan, pemeriksaan pajak, penyelesaian sengketa pajak, penyidikan dan penuntutan tindak

<sup>3</sup> Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah diubah beberapa kali, antara lain dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4953).

<sup>4</sup> Bey, *Loc.cit.*

<sup>5</sup> Direktorat Jenderal Pajak, "Visi dan Misi", [http://www.pajak.go.id/index.php?option=com\\_content&view=article&id=92&Itemid=202](http://www.pajak.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=92&Itemid=202), diakses 21 Agustus 2011.

<sup>6</sup> Richard K. Gordon berpendapat, "[...] *In addition to their deterrence component, sanctions may also have an important financial component. Financial sanctions may raise revenue, while prison sentences may increase expenditures. Financial sanctions may even be designed in such a way that they cover the tax administration's expenses in pursuing a case, from investigation through final collection. Fines may also be designed to reduce administrative costs by encouraging early settlement of disputes between administration and taxpayer. [...]*" Lihat dalam Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", dalam Victor Thuronyi (Ed.), 1996, *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington D.C., hlm. 117.

<sup>7</sup> Walaupun, sesuai dengan visi dan misinya, DJP juga wajib menyelenggarakan sistem administrasi perpajakan yang dapat dipercaya masyarakat, yang dapat terlanggar apabila semua kasus tindak pidana pajak berakhir dengan penghentian penuntutan disertai pembayaran denda.

pidana pajak, dan penagihan pajak dengan Surat Paksa. Dalam beberapa prosedur hukum acara perpajakan, penerapan asas tersebut disinyalir telah mengabaikan penerapan asas-asas lainnya, antara lain asas kesamaan dalam pemungutan pajak dan asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan Negara.

Artikel ini menjawab permasalahan mengenai bagaimana kedudukan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia? Dalam menemukan jawaban atas pertanyaan tersebut, penulis pertama-tama melakukan kajian normatif terhadap penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam beberapa peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang memuat ketentuan-ketentuan formil yang berlaku dalam pemungutan pajak-pajak pusat, yaitu UU KUP, Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 *jo.* Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (selanjutnya, UU PPSP), Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya, UU PP), dan beberapa Peraturan Menteri Keuangan yang menjalankan ketentuan-ketentuan tertentu dalam UU KUP dan UU PPSP. Hasil dari kajian ini berupa deskripsi mengenai penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia.

Selanjutnya, penulis melakukan kajian normatif terhadap kedudukan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara

perpajakan di Indonesia dibandingkan dengan beberapa asas lainnya yang relevan, yaitu asas kesamaan (*equality*) dalam pemungutan pajak dan asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan negara. Hasil dari kajian ini berupa deskripsi mengenai supremasi asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia. Dengan demikian, jawaban atas permasalahan kedudukan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia dapat ditemukan.

## **B. Penerapan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Hukum Acara Perpajakan di Indonesia**

Dalam bagian ini akan dijelaskan secara rinci tentang penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia. Asas efisiensi pemungutan pajak yang dimaksud dalam artikel ini didefinisikan sebagai asas yang menghendaki bahwa (pemungutan) pajak hendaknya dilakukan sehemat (seefisien) mungkin, agar biaya pemungutan pajak tidak lebih besar daripada penerimaan pajak itu sendiri.<sup>8</sup> Definisi ini berkaitan dengan salah satu syarat pemungutan pajak yaitu syarat finansial, di mana pemungutan pajak harus efisien dan biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan sehingga lebih rendah dari hasil pungutannya.<sup>9</sup> Penerapan asas efisiensi dalam arti penekanan biaya pemungutan yang dikeluarkan (oleh DJP) dapat terlihat dalam mekanisme pemeriksaan pajak, penyelesaian sengketa pajak dan penyidik-

<sup>8</sup> Definisi asas efisiensi, yang merupakan salah satu dari empat asas pemungutan pajak (*the four canons/the four maxims*) sebagaimana dipostulatkan oleh Adam Smith. Lihat R. Santoso Brotodihardjo, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, hlm. 28.

<sup>9</sup> Y. Sri Pudyatmoko, 2006, *Hukum Pajak*, Andi Offset, Yogyakarta, hlm. 40.

an serta penuntutan tindak pidana pajak. Penulis selanjutnya memperluas definisi tersebut, sehingga mencakup bahwa biaya penyelenggaraan administrasi perpajakan sedapat mungkin dialihkan kepada Wajib Pajak (WP). Definisi ini relevan diterapkan dalam hal pemenuhan kewajiban perpajakan dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP).

Penulis menyadari bahwa untuk mengukur efisiensi suatu sistem pemungutan pajak, diperlukan indikator-indikator kuantitatif yang diperoleh dengan menggunakan berbagai metode, instrumen dan variabel yang terdapat dalam ilmu ekonomi. Namun demikian, penulis hanya akan membahas penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan Indonesia, sehingga penulis tidak bermaksud menyelidiki secara empiris mengenai efisien atau tidaknya sistem pemungutan pajak yang sedang berlaku di Indonesia. Hal tersebut lebih tepat untuk dilakukan dengan penelitian lapangan.

Sementara itu, oleh karena pemungutan pajak merupakan bagian dari keuangan Negara, maka kewajiban DJP untuk menerapkan asas efisiensi dapat ditemukan dalam beberapa peraturan perundang-undangan tentang keuangan Negara, di antaranya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003<sup>10</sup> tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun

2004<sup>11</sup> tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Namun demikian, penulis hanya membahas penerapan asas efisiensi dalam konteks penerimaan negara, dan tidak dalam konteks pengeluaran negara.

### **1. Penerapan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Ketentuan Peraturan Perundang-undangan mengenai Pemenuhan Kewajiban Perpajakan**

Penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia pertama dapat dilihat dari penerapan *self-assessment system* dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Secara konseptual, *self-assessment system* memberi wewenang kepada WP untuk menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang; dan *fiscus* tidak ikut campur serta hanya menjalankan fungsi pengawasan.<sup>12</sup> Secara normatif, *self-assessment system* diformulasikan sebagai suatu kewajiban bagi WP, sebagaimana diatur dalam Pasal 12 UU KUP. Dalam pasal tersebut, WP wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan (tentang Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai) dengan menggunakan sarana Surat Pemberitahuan (SPT) dan tanpa menggantungkan adanya surat ketetapan pajak, yang dapat diterbitkan apabila DJP menemukan bukti

<sup>10</sup> Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang ini mengatur bahwa, "Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan."

<sup>11</sup> Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang ini mengatur bahwa, "Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Pengaturan lebih lanjut tentang pemeriksaan keuangan Negara dapat ditemukan dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara."

<sup>12</sup> Mardiasmo, 2006, *Perpajakan*, Andi Offset, Yogyakarta, hlm. 9.

ketidakbenaran WP dalam mengisi SPT tersebut.

Selain dengan *self-assessment system*, pemenuhan kewajiban perpajakan juga dilakukan dengan *with-holding system*. Berbeda dengan *self-assessment system*, kewajiban administrasi dalam *with-holding system*, yang terdiri atas pemotongan/pemungutan, penyetoran dan pelaporan pajak, dibebankan kepada pihak ketiga. Pemotong pajak ini ditentukan dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan umumnya memiliki kapasitas sebagai pemotong pajak, seperti WP Badan. Dalam konteks Pajak Penghasilan (PPH), pemotongan, penyetoran dan pelaporan pajak oleh pihak ketiga dilakukan untuk jenis-jenis penghasilan tertentu.<sup>13</sup> *With-holding system* juga diterapkan dalam pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), yang mewajibkan Pengusaha Kena Pajak (PKP) untuk memotong, menyetor dan melaporkan PPN yang terutang pada transaksi penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) sesuai dengan Undang-Undang

tentang PPN.<sup>14</sup>

Sementara itu, SPT, yang merupakan sarana pemenuhan kewajiban perpajakan oleh WP untuk jenis pajak PPh dan PPN, diambil sendiri di tempat yang ditetapkan atau dengan cara lain, sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2007,<sup>15</sup> antara lain dengan cara mengunduh dari situs DJP. Seiring dengan perkembangan teknologi informasi, penyampaian SPT juga dapat dilakukan dengan mekanisme *e-SPT* dan *e-filling*. SPT ini terdiri dari SPT Tahunan dan SPT Masa, dan harus diisi dengan benar, lengkap, dan jelas serta disampaikan oleh WP dalam tenggat waktu tertentu sesuai dengan UU KUP dan peraturan pelaksanaannya.

Terakhir, pemenuhan kewajiban perpajakan dengan *self-assessment system* dan *with-holding system* serta penggunaan SPT sebagai sarana pelaporan pajak,<sup>16</sup> memerlukan sarana pemenuhan kewajiban perpajakan yang utama, yaitu pendaftaran subjek pajak sebagai WP dan pengukuhan pengusaha yang memenuhi syarat tertentu<sup>17</sup>

<sup>13</sup> Lihat Pasal 21, 22, 23, dan 26 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263), sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).

<sup>14</sup> Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069).

<sup>15</sup> Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2007 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan, serta Tata Cara Pengambilan, Pengisian, Penandatanganan dan Penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 152/PMK.03/2009.

<sup>16</sup> Bedakan dengan Surat Setoran Pajak (SSP), yang merupakan sarana pembayaran/penyetoran pajak terutang. Lihat Pasal 1 angka 14 *jo.* Pasal 10 ayat (1) UU KUP.

<sup>17</sup> Berdasarkan Pasal 3A ayat (1) UU PPN, pengusaha yang melakukan penyerahan yang terutang PPN wajib melaporkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP, kecuali merupakan pengusaha kecil, yaitu pengusaha yang selama satu tahun buku melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP dengan jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak melebihi Rp 600.000.000,- (enam ratus juta rupiah). Lihat Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 146).

sebagai PKP. Sejalan dengan *self-assessment system*, pendaftaran sebagai WP ditetapkan sebagai kewajiban bagi subjek pajak yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan (Pasal 2 ayat (1) UU KUP).<sup>18</sup> Demikian pula halnya dengan pengukuhan pengusaha sebagai PKP (Pasal 2 ayat (2) UU KUP). Setelah mendaftar, maka WP akan memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (selanjutnya, NPWP), yang akan digunakan dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan paparan di atas dapat disimpulkan bahwa adanya kewajiban-kewajiban perpajakan bagi WP berupa pendaftaran sebagai WP, penghitungan dan pelaporan pajak menggunakan SPT, dan pemotongan/pemungutan pajak oleh pihak ketiga merupakan salah satu bentuk penerapan asas efisiensi dalam hukum acara perpajakan di Indonesia.<sup>19</sup> DJP, sebagai pemungut pajak, dapat mengalihkan biaya penghitungan pajak terutang, yang timbul apabila pemungutan pajak dilakukan dengan *official assessment system*. Selain itu, biaya yang dikeluarkan untuk pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan (melalui mekanisme pemeriksaan pajak) juga dapat dihemat karena adanya kewajiban pendaftaran sebagai WP dan kewajiban pihak ketiga dalam *with-holding system*, sehingga DJP dapat menerapkan *data cross-check* dalam mengawasi WP.

## 2. Penerapan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Mengenai Pemeriksaan Pajak

Penerapan *self-assessment system* sebagaimana dijelaskan sebelumnya memberi konsekuensi pada perlunya suatu mekanisme pemeriksaan pajak untuk mengawasi pemenuhan kewajiban perpajakan oleh WP. Secara simultan, mekanisme yang bertujuan untuk menguji kepatuhan WP ini diatur dalam Pasal 1 angka 25 *jo.* Pasal 29 *jo.* Pasal 31 UU KUP dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 *jo.* Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2011 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak (PMK Pemeriksaan Pajak).

Penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam pemeriksaan pajak terkait dengan penetapan skala prioritas dalam pelaksanaan pemeriksaan, terutama untuk jenis pemeriksaan untuk menguji kepatuhan WP.<sup>20</sup> Pasal 3 ayat (2) PMK Pemeriksaan Pajak mengatur bahwa pemeriksaan pajak **harus** dilakukan dalam hal WP mengajukan restitusi pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 17B UU KUP, sedangkan ayat (3) mengatur bahwa pemeriksaan pajak **dapat** dilakukan dalam hal WP: a) menyampaikan SPT yang menyatakan lebih bayar; b) menyampaikan SPT yang menyatakan rugi; c) tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT tetapi melewati batas waktu yang ditetapkan;

<sup>18</sup> Dalam konteks PPh, syarat subjektif terpenuhi apabila seseorang atau badan memenuhi kriteria subjek PPh yang diatur dalam Pasal 2 UU PPh. Sementara itu, syarat objektif terpenuhi apabila subjek PPh menerima penghasilan kena pajak berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh.

<sup>19</sup> Namun demikian, untuk membuktikan adanya efisiensi, perlu dilakukan *cost and benefit analysis* yang membandingkan biaya dan manfaat dari penerapan *self assessment system* dan *official assessment system*.

<sup>20</sup> Selain untuk menguji kepatuhan WP, pemeriksaan pajak juga dapat dilakukan untuk tujuan lain sesuai Pasal 2 *jo.* Pasal 30 – 44 PMK Pemeriksaan Pajak.



d) melakukan reorganisasi perusahaan (baik berupa penggabungan, peleburan, maupun pemekaran), likuidasi atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya;<sup>21</sup> dan e) menyampaikan SPT yang berdasarkan analisis risiko (*risk-based selection*) terindikasi melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Penggunaan kata “dapat” dan adanya analisis risiko dalam ketentuan Pasal 3 ayat (3) PMK tersebut memberi peluang bagi DJP untuk memilih SPT mana (dan oleh karena itu, WP mana) yang akan diperiksa. Secara teoretis, pemeriksaan tidak akan dilakukan terhadap WP yang memiliki potensi utang pajak yang lebih kecil dari biaya yang dikeluarkan untuk menyelenggarakan pemeriksaan tersebut, karena DJP tidak dapat mengalihkan biaya pemeriksaan kepada WP, sebagaimana terdapat dalam mekanisme PPSP, yang akan dijelaskan kemudian. Dalam hal ini, perlu dilakukan penelitian empiris untuk mengetahui anggaran pengeluaran DJP untuk setiap pelaksanaan pemeriksaan, sehingga diketahui jumlah potensi utang pajak minimum yang harus terlampaui sebelum DJP memutuskan untuk melakukan pemeriksaan pajak terhadap seorang WP.

### 3. Penerapan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Mengenai Penyelesaian Sengketa Pajak

Penerapan *self-assessment system* dan adanya mekanisme pemeriksaan pajak sebagaimana dijelaskan sebelumnya memberi konsekuensi pada adanya potensi perbedaan pendapat antara WP dengan DJP. Penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan terhadap kondisi faktual yang dialami oleh WP dapat berakibat pada adanya perbedaan interpretasi antara WP, yang memiliki kewajiban untuk menghitung sendiri pajak yang terutang padanya melalui SPT, dan DJP, yang memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan WP. Perbedaan interpretasi inilah yang menimbulkan sengketa pajak antara WP dan DJP.

Penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam mekanisme penyelesaian sengketa pajak terkait dengan upaya minimalis terjadinya sengketa pajak antara WP dan DJP. Upaya ini diwujudkan dalam pengaturan perihal jenis, ruang lingkup, dan syarat pengajuan upaya hukum; dan sifat putusan, khususnya putusan Pengadilan Pajak.

<sup>21</sup> Pemeriksaan dengan alasan WP akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya terkait dengan penerapan asas teritorialitas/domisili dalam pemungutan pajak, khususnya PPh, di mana suatu negara hanya dapat memungut PPh atas orang atau badan yang berdomisili di wilayahnya dan/atau mendapatkan penghasilan yang bersumber dari negara tersebut. Oleh karena itu, seseorang atau badan yang tidak lagi berdomisili atau berkedudukan di Indonesia (dan asumsinya tidak lagi memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia) tidak memiliki kewajiban perpajakan di Indonesia. Pemeriksaan ini dilakukan apabila WP yang akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya terindikasi memiliki utang pajak di Indonesia dan bertujuan untuk menentukan jumlah pajak yang harus ditagih sesuai dengan mekanisme penagihan seketika dan sekaligus yang diatur dalam Pasal 20 ayat (2) UU KUP *jo.* Pasal 6 UU PPSP.

Berdasarkan Pasal 23, Pasal 25, dan Pasal 27 UU KUP, WP memiliki hak untuk mengajukan upaya hukum dalam rangka penyelesaian sengketa pajak, berupa gugatan, keberatan dan banding. Secara substantif, ruang lingkup upaya hukum gugatan meliputi sengketa pajak berkaitan dengan penerapan prosedur penagihan pajak oleh DJP, sedangkan ruang lingkup upaya hukum keberatan dan banding meliputi sengketa pajak berkaitan dengan perbedaan interpretasi antara WP dan DJP mengenai jumlah pajak yang terutang pada WP. Upaya hukum keberatan diajukan kepada DJP, sedangkan upaya hukum gugatan dan banding diajukan ke Pengadilan Pajak.

Terbatasnya jumlah upaya hukum bagi WP ini mengindikasikan adanya penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Dalam konteks gugatan dan banding, DJP sebagai pihak tergugat dan terbanding dalam sengketa pajak diwajibkan untuk hadir, sehingga menimbulkan biaya. Hal ini ditambah lagi dengan adanya Pasal 77 ayat (1) UU PP, yang mengatur bahwa putusan Pengadilan Pajak dalam hal gugatan dan banding bersifat final, sehingga terhadapnya tidak dapat lagi diajukan upaya hukum, kecuali upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali.

Secara teoretis, dengan adanya ruang lingkup upaya hukum dan sifat putusan Pengadilan Pajak yang demikian, biaya yang

dikeluarkan oleh DJP dalam hal terjadinya sengketa pajak akan lebih kecil, karena hanya terdapat satu tingkatan peradilan. Hal ini dapat dibandingkan dengan tingkatan peradilan yang terdapat dalam peradilan lainnya yang mengenal pemeriksaan pada tingkat pertama, tingkat banding dan tingkat kasasi.

Selain pada level hilir dari penyelesaian sengketa pajak, penerapan asas efisiensi pemungutan pajak juga dilakukan pada level hulu, yaitu berkaitan dengan upaya minimalisasi sengketa pajak pada tingkat keberatan. Hal ini dilakukan dengan beberapa pengaturan mengenai persyaratan pengajuan upaya hukum oleh WP, khususnya keberatan. Pasal 25 ayat (3a) UU KUP mensyaratkan adanya pembayaran pajak terutang paling sedikit sejumlah yang disepakati dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan.<sup>22</sup> Selain untuk tujuan penerimaan Negara, adanya persyaratan ini juga bertujuan untuk meminimalisir terjadinya sengketa pajak. Adanya syarat ini dapat membatasi jumlah WP yang mengajukan keberatan, karena hanya WP yang memiliki dasar yang kuat mengenai penghitungan pajak terutangnya yang akan mengajukan keberatan. Keseriusan WP dalam bersengketa juga akan diuji dengan adanya ancaman sanksi denda administratif sebesar 50% dan 100% apabila keberatan dan/atau banding WP ditolak (Pasal 25 ayat (9) *jo.* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP).

<sup>22</sup> Secara singkat, pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) merupakan mekanisme yang wajib ditempuh oleh WP dan DJP setelah pemeriksaan selesai dilakukan dan sebelum Surat Ketetapan Pajak diterbitkan. Lihat Pasal 31 ayat (1) UU KUP *jo.* Pasal 22 – 24 PMK Pemeriksaan Pajak.



#### 4. Penerapan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Mengenai Tindak Pidana Pajak

Sebagaimana telah diilustrasikan pada awal artikel ini, adanya penghentian penuntutan tindak pidana pajak disertai pembayaran denda administratif merupakan salah satu bentuk penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia. Secara prosedural, proses penyidikan dan penuntutan tindak pidana pajak dilakukan setelah mekanisme pemeriksaan bukti permulaan. Lebih lanjut, pemeriksaan bukti permulaan merupakan mekanisme yang didahului dengan mekanisme pemeriksaan pajak. Apabila dalam pemeriksaan pajak terdapat indikasi adanya bukti permulaan tindak pidana pajak, atau WP tidak memenuhi ketentuan mengenai peminjaman dokumen dalam pemeriksaan, atau dengan tegas menolak membantu kelancaran pemeriksaan,<sup>23</sup> maka pemeriksa pajak dapat mengajukan usulan pemeriksaan bukti permulaan. Kata “dapat” mengindikasikan kemungkinan untuk tidak melakukan mekanisme ini. Mekanisme ini selanjutnya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Alasan diaturnya mekanisme penghentian penuntutan tindak pidana pajak disertai pembayaran denda administratif, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 44B UU KUP, adalah untuk penerimaan Negara. *Prima facie*, pengaturan tersebut bermaksud menjalankan fungsi budgeter dari pajak, yaitu

memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas Negara. Namun demikian, apabila dilihat dari konstruksi pengaturan mengenai sanksi pidana, khususnya yang terdapat dalam Pasal 39 UU KUP, maka dapat diketahui bahwa besarnya sanksi administratif yang akan menghentikan penyidikan tindak pidana pajak adalah sama dengan sanksi maksimum pidana denda untuk tindak pidana pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Oleh karena itu, kebijakan ini lebih tepat dimaksudkan untuk melaksanakan asas efisiensi pemungutan pajak. Dengan adanya kebijakan ini, maka DJP dapat menghemat biaya litigasi di peradilan umum. Selain itu, penerimaan Negara juga dapat diamankan pada tahun berjalan, sehingga tidak perlu menunggu putusan yang mempunyai kekuatan hukum tetap dalam kasus pidana, yang dapat menghabiskan waktu yang lama.

#### 5. Penerapan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Mengenai Penagihan Pajak dengan Surat Paksa

Seluruh proses pemungutan pajak akan bermuara pada proses penagihan pajak, terutama apabila setelah semua upaya hukum ditempuh, WP dalam posisi memiliki utang pajak kepada Negara. Dalam hal ini, proses penagihan pajak dilakukan berdasarkan UU PPSP. Adapun ketentuan umum tentang mekanisme PPSP juga dapat ditemukan dalam Pasal 20-22 UU KUP. Secara umum, mekanisme penagihan pajak terdiri atas PPSP dan penagihan seketika dan sekaligus. Mekanisme yang terakhir disebut

<sup>23</sup> Lihat Pasal 17 ayat (2) *jo.* Pasal 18 ayat (5) *jo.* Pasal 27 ayat (1) PMK Pemeriksaan Pajak.

hanya akan dilakukan apabila WP memenuhi kriteria yang diatur dalam Pasal 20 ayat (2) UU KUP, antara lain apabila WP (atau dalam konteks penagihan pajak termasuk dalam definisi Penanggung Pajak) akan atau berniat untuk meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.

Secara lengkap, mekanisme PPSP diatur dalam UU PPSP. Pengaturan lebih detail mengenai mekanisme PPSP terdapat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 24/PMK.03/2008 *jo.* Peraturan Menteri Keuangan Nomor 85/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan Pelaksanaan Penagihan Seketika dan Sekaligus (PMK PPSP). Secara singkat, mekanisme PPSP dimulai dengan penerbitan Surat Teguran (Pasal 8 – 11 PMK PPSP) oleh Pejabat,<sup>24</sup> yang apabila tidak dilunasi oleh Penanggung Pajak,<sup>25</sup> maka akan diterbitkan Surat Paksa (Pasal 12 PMK PPSP). Selanjutnya, apabila Surat Paksa juga tidak dilunasi, maka akan diterbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, yang diikuti dengan pelaksanaan penyitaan terhadap barang-barang milik Penanggung Pajak oleh Juru Sita Pajak<sup>26</sup> (Pasal 24 – 25 PMK PPSP). Apabila setelah penyitaan Penanggung Pajak tetap tidak

melunasi pajak yang masih harus dibayar dan biaya penagihan pajak, maka akan dilakukan pengumuman lelang (Pasal 26-27 PMK PPSP). Terakhir, apabila setelah pengumuman lelang Penanggung Pajak tetap tidak melunasi pajak yang masih harus dibayar dan biaya penagihan pajak, maka akan dilakukan pelelangan terhadap barang-barang milik Penanggung Pajak (Pasal 28 PMK PPSP).

Pelaksanaan asas efisiensi pemungutan pajak dalam mekanisme PPSP diwujudkan dalam bentuk pengalihan biaya penagihan pajak kepada Penanggung Pajak, khususnya biaya pelaksanaan penyitaan, pengumuman lelang, dan pelaksanaan lelang terhadap barang-barang milik penanggung pajak. Secara detail, hasil lelang tersebut pertama kali digunakan untuk melunasi biaya penagihan pajak, sebelum digunakan untuk melunasi utang pajak (Pasal 28 ayat (1) UU PPSP). Menurut Pasal 1 angka 13 UU PPSP, biaya penagihan pajak meliputi biaya pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Pengumuman Lelang, Pembatalan Lelang, Jasa Penilai dan biaya lainnya sehubungan dengan penagihan pajak. Bahkan, jumlah tersebut ditambah lagi dengan 1% (satu persen) dari pokok

---

<sup>24</sup> Menurut Pasal 1 angka 2 PMK PPSP, Pejabat adalah pejabat yang berwenang mengangkat dan memberhentikan jurusita pajak, serta menerbitkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Pencabutan Sita, Pengumuman Lelang, Surat Penentuan Harga Limit, Pembatalan Lelang, Surat Perintah Penyanderaan, dan surat lain yang diperlukan untuk penagihan pajak, sehubungan dengan Penanggung Pajak tidak melunasi sebagian atau seluruh utang pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Definisi ini sedikit berbeda dengan yang terdapat dalam Pasal 1 angka 5 UU PPSP.

<sup>25</sup> Menurut Pasal 1 angka 28 UU KUP *jo.* Pasal 1 angka 3 UU PPSP, Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

<sup>26</sup> Menurut Pasal 1 angka 6 UU PPSP *jo.* Pasal 1 angka 6 PMK PPSP, Jurusita Pajak adalah pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, Penyitaan, dan Penyanderaan.

lelang (Pasal 28 ayat (1a) UU PPSP), yang dimaksudkan sebagai insentif bagi Juru Sita Pajak karena telah menjalankan pekerjaan yang penuh risiko dan memiliki proses yang panjang dan rumit (Penjelasan Pasal 28 ayat (1a) UU PPSP). Dengan demikian, pada dasarnya mekanisme penagihan pajak, termasuk PPSP, merupakan mekanisme yang membiayai dirinya sendiri.

### C. Kedudukan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Hukum Acara Perpajakan di Indonesia Dibandingkan dengan Beberapa Asas Lain yang Relevan

Setelah memaparkan penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan di Indonesia, dalam bagian ini penulis akan menjelaskan kedudukan asas efisiensi pemungutan pajak dibandingkan dengan beberapa asas lain yang relevan. Dalam hal ini penulis memilih asas kesamaan (*equality*) dalam pemungutan pajak dan asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan Negara. Kedua asas tersebut relevan untuk disandingkan dengan asas efisiensi pemungutan pajak.

Asas kesamaan merupakan turunan dari asas *equity*, yang merupakan salah satu asas dalam pemungutan pajak. Asas *equity* pertama kali diungkapkan oleh Adam Smith dalam ajaran *the Four Maxims*, di mana dalam konteks hukum pajak material, asas ini menekankan pada adanya pembagian tekanan pajak yang seimbang di antara subjek

pajak sesuai dengan kemampuannya (*ability to pay*) dan seimbang dengan penghasilan yang diperolehnya.<sup>27</sup>

Prinsip kesamaan merupakan prinsip umum dalam berbagai cabang ilmu hukum. Frans Vanistendael<sup>28</sup> mendefinisikannya sebagai “[...] *an application of the concept of legality, under which the law must be applied without exception to all those in the same circumstances [...]*.” Selanjutnya, Vanistendael mengatakan:

*The procedural meaning is that the law must be applied completely and impartially, regardless of the status of the person involved. This means that no one may receive either preferential or discriminatory treatment in the application of the law or may be denied procedural rights to challenge application of the law to him or her. The substantive meaning of the principle of equal treatment starts from the position that persons in equal circumstances should be treated equally.*<sup>29</sup>

Selanjutnya, IBFD membagi prinsip kesamaan menjadi “[...] *horizontal equity*, yaitu *a variant of the principle of individual equity which holds that similarly situated taxpayers should receive similar tax treatment*; and *vertical equity*, yaitu *a variant of the principle of individual equity which holds that differently situated taxpayers should be treated differently [...]*”.<sup>30</sup>

Berdasarkan definisi-definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa dalam hukum acara perpajakan, asas kesamaan diwujudkan

<sup>27</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Loc.cit.*

<sup>28</sup> Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, dalam Victor Thuronyi (Ed.), 1998, *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington D.C., hlm. 19.

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> Barry Larking, 2005, *IBFD International Tax Glossary 5<sup>th</sup> Edition*, IBFD, Amsterdam, hlm. 210 dan 445.

dalam bentuk adanya pengaturan mengenai konsekuensi prosedural yang sama antara WP yang berada dalam keadaan yang sama. Dengan kata lain, para WP yang melakukan pelanggaran kewajiban perpajakan yang sama harus diperlakukan sama pula, tanpa kecuali. Dalam konteks pemeriksaan pajak sebagaimana telah dijelaskan dalam bagian sebelumnya, asas kesamaan ini seharusnya diwujudkan dalam bentuk pengaturan mengenai konsekuensi prosedural yang sama bagi WP yang terindikasi melakukan pelanggaran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan sehingga terdapat utang pajak yang masih harus dibayar. Hal ini harus dilakukan tanpa memperhatikan banyak atau sedikitnya jumlah utang pajak yang masih harus dibayar tersebut. Titik tolaknya adalah pada ada atau tidaknya indikasi pelanggaran oleh WP.

Namun demikian, dalam pengaturan tentang pemeriksaan pajak di Indonesia sebagaimana dijelaskan sebelumnya, asas kesamaan ini belum diwujudkan. Hal ini dikarenakan terdapat skala prioritas dalam menentukan WP mana yang akan diperiksa. Sesuai dengan tujuan pemeriksaan, skala prioritas tersebut didasarkan pada besar kecilnya risiko pelanggaran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Apabila risiko tersebut dikuantifikasikan, maka dapat di-

simpulkan bahwa WP yang memiliki utang pajak yang lebih sedikit memiliki potensi untuk diperiksa yang lebih kecil daripada WP yang memiliki utang pajak yang lebih banyak. Dengan kata lain, perbedaan perlakuan antara satu WP dengan WP lainnya didasarkan pada banyak sedikitnya potensi penerimaan Negara yang dapat digali dari WP tersebut. Hal ini jelas menunjukkan adanya supremasi asas efisiensi terhadap asas kesamaan dalam pemungutan pajak.

Supremasi asas efisiensi pemungutan pajak juga terjadi terhadap asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan Negara. Di Indonesia, Asas-asas Umum Penyelenggaraan Negara diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme. Pasal 3 Undang-Undang tersebut mengatur tentang asas-asas umum penyelenggaraan negara, yaitu: a) kepastian hukum; b) tertib penyelenggaraan negara; c) kepentingan umum; d) keterbukaan; e) proporsionalitas; f) profesionalitas; dan g) akuntabilitas. Penjelasan Pasal 3 huruf e Undang-Undang tersebut mendefinisikan asas proporsionalitas sebagai asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban penyelenggara Negara. *Prima facie*, asas-asas ini serupa dengan 1950 *Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuure* (ABBB)

1950 yang berlaku di Belanda.<sup>31</sup>

Namun demikian, H.R. Ridwan<sup>32</sup> berpendapat bahwa asas-asas umum penyelenggaraan Negara yang terdapat dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 berbeda dengan 1950 *Algemene Beginslen van Behoorlijk Bestuure* (ABBB) 1950<sup>33</sup> yang berlaku di Belanda. Secara singkat, Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik lahir dari adanya kebebasan bertindak (*freies ermesen*) penyelenggara negara dalam menjalankan tugas-tugasnya untuk menciptakan suatu keadilan sosial.<sup>34</sup> Namun demikian, dalam rangka melindungi rakyat dari penyalahgunaan wewenang oleh penyelenggara negara, dan dalam rangka memberikan perlindungan hukum bagi penyelenggara Negara dalam melaksanakan tugas-tugasnya, maka perlu ditetapkan

prinsip-prinsip hukum penyelenggaraan negara yang baik.<sup>35</sup> Sebagai bagian dari penyelenggara negara, DJP terikat dengan asas-asas tersebut, terutama dalam melaksanakan perbuatan-perbuatan administrasi yang memiliki akibat bagi WP.

Salah satu asas dalam AUPB yang sepadan dengan Asas-asas Umum Penyelenggaraan Negara adalah asas keseimbangan. Dalam arti sempit, asas ini menghendaki adanya keseimbangan antara hukuman dan kelalaian yang dilakukan seorang pegawai.<sup>36</sup> Tentu definisi ini relevan dalam hubungan seorang pejabat dan pegawainya. Definisi lain juga dikemukakan oleh Vanistendael,<sup>37</sup> yaitu “[...] *there must be some proportional relationship between the goals to be attained and the means used by the legislator [...]*.” Dalam

<sup>31</sup> S.F. Marbun, “Menggali dan Menemukan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik di Indonesia”, dalam S. F. Marbun, *et al.*, (Ed.), 2001, *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta, hlm. 201-228. Marbun menjelaskan bahwa AAUPB diformulasikan oleh *Monchy Committee* pada tahun 1950. Komite tersebut menetapkan tiga belas asas-asas penyelenggaraan negara yang baik, yaitu: a) asas bertindak cermat (*zorgvuldigheid beginsel/principle of carefulness*); b) asas motivasi (*motivering beginsel/the principle of motivation*); c) asas kepastian hukum (*rechtzekerheid beginsel/the principle of legal security*); d) asas kesamaan dalam mengambil keputusan (*gelijkheid beginsel/the principle of equality*); e) asas meniadakan akibat-akibat suatu keputusan yang batal (*herstelbeginsel/the principle of undoing the consequences of an annulled decision*); f) asas menanggapi penghargaan yang wajar (*beginsel van apgewekteverctingen/the principle of meeting raised expectation*); g) asas kebijaksanaan (*sapientia*); h) asas jangan mencampuradukkan kewenangan (*principle of misuse of competence*); i) asas keadilan dan kewajiban (*redelijkheid beginsel of verbod van willekeur/the principle of reasonableness and prohibition of arbitrariness*); j) asas penyelenggaraan kepentingan umum (*principle of public service*); k) asas keseimbangan (*evenredigheid beginsel*); l) asas permainan yang layak (*the principle of fair play*); dan m) asas perlindungan atas pandangan hidup (cara) hidup pribadi (*the principle of protecting the personal way of life*).

<sup>32</sup> H.R. Ridwan, 2002, *Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta, hlm. 199.

<sup>33</sup> H.R. Ridwan menggunakan istilah Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Layak dalam mengartikan *Algemene Beginslen van Behoorlijk Bestuure*, sementara S.F. Marbun menggunakan istilah Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Lihat dalam *Ibid.*, hlm. 191.

<sup>34</sup> S.F. Marbun, *Op.cit.*, hlm. 201. Marbun menjelaskan bahwa kebebasan bertindak dibutuhkan dalam rangka mewujudkan *Welfare State*. Konsep *Welfare State* sendiri dikembangkan setelah kegagalan liberalisme, yang merupakan sistem yang dijalankan dalam *rechtstaat* (diperkenalkan oleh Immanuel Kant dan F. J. Stahl di Eropa Barat) atau “*rule of law*” (oleh A. V. Dicey di negara-negara *Common Law*).“

<sup>35</sup> S.F. Marbun, *Op.cit.*, hlm. 201. Marbun menjelaskan bahwa kebebasan bertindak dibutuhkan dalam rangka mewujudkan *Welfare State*. Konsep *Welfare State* sendiri dikembangkan setelah kegagalan liberalisme, yang merupakan sistem yang dijalankan dalam *rechtstaat* (diperkenalkan oleh Immanuel Kant dan F. J. Stahl di Eropa Barat) atau “*rule of law*” (oleh A. V. Dicey di negara-negara *Common Law*).“

<sup>36</sup> H.R. Ridwan, *Op.cit.*, hlm. 203.

<sup>37</sup> Frans Vanistendael, *Op.cit.*, hlm. 22.

konteks hukum pajak material, asas ini menghendaki bahwa “[...] *taxes cannot be excessive* [...]”<sup>38</sup>.

Dalam konteks hukum acara perpajakan, asas ini dapat didefinisikan sebagai asas yang menghendaki adanya keseimbangan antara tujuan yang ingin dicapai oleh Negara, khususnya di bidang perpajakan, dengan pembebanan kewajiban administratif perpajakan bagi WP. Apabila dikaitkan dengan pembahasan dalam artikel ini mengenai penerapan asas efisiensi pemungutan pajak, maka asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan Negara menghendaki adanya keseimbangan antara tujuan mencapai efisiensi pemungutan pajak dengan pengaturan dalam hukum acara perpajakan yang ditetapkan untuk mewujudkan efisiensi tersebut.

Berdasarkan paparan di atas dan di bagian sebelumnya dapat disimpulkan bahwa dalam hukum acara perpajakan Indonesia, asas efisiensi pemungutan pajak lebih utama daripada asas proporsionalitas. Hal ini ditunjukkan dengan adanya pengaturan mengenai berbagai kewajiban administratif di bidang perpajakan yang harus dipenuhi oleh WP, dari pendaftaran diri sebagai WP sampai penghitungan pajak terutang serta pemotongan pajak; terbatasnya upaya hukum bagi WP dalam penyelesaian sengketa pajak; adanya sanksi denda yang eksekutif apabila WP kalah dalam upaya hukum yang diajukan olehnya, khususnya keberatan dan banding; adanya mekanisme penghentian penuntutan tindak pidana pajak disertai pembayaran denda administratif; dan adanya pengalihan biaya

penagihan pajak kepada WP. Pengaturan-pengaturan tersebut tidak proporsional dengan tujuan Negara untuk menghemat biaya pemungutan pajak. Dalam hal pemenuhan kewajiban perpajakan dan penagihan pajak, misalnya, perwujudan asas efisiensi mengakibatkan timbulnya beban ekonomis dan administratif yang besar bagi WP. Sementara itu, dalam hal penyelesaian sengketa pajak dan penghentian penuntutan tindak pidana pajak, perwujudan asas efisiensi dapat mengurangi rasa keadilan WP dan masyarakat pada umumnya. Dengan demikian, semakin jelas bahwa dalam hukum acara perpajakan Indonesia, asas efisiensi pemungutan pajak memiliki supremasi terhadap asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan negara.

#### **D. Penutup**

Berdasarkan paparan-paparan di atas dan untuk menjawab permasalahan yang diangkat dalam artikel ini dapat disimpulkan bahwa penerapan asas efisiensi pemungutan pajak dalam hukum acara perpajakan memiliki supremasi terhadap asas kesamaan dalam pemungutan pajak dan asas proporsionalitas dalam penyelenggaraan Negara. Supremasi ini penting karena pemungutan pajak dimaksudkan untuk mengisi kas Negara, sehingga DJP sebagai pemungut pajak memiliki justifikasi untuk mengesampingkan keadilan bagi para WP dan masyarakat pada umumnya, apabila upaya mencapai keadilan tersebut justru akan menambah biaya pemungutan pajak dan mengurangi penerimaan Negara. DJP bukan merupakan institusi penegak hukum seperti

---

<sup>38</sup> *Ibid.*



Kepolisian Republik Indonesia atau Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), sehingga bukan tugas utamanya untuk menegakkan hukum demi keadilan. Namun demikian, hal ini tidak menjadikan DJP tidak memiliki wewenang untuk menegakkan hukum. UU KUP dan berbagai peraturan pelaksanaannya justru memberikan wewenang yang besar bagi DJP dalam upaya penegakan hukum pajak di Indonesia. Selain itu, peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan juga memberikan keleluasaan bagi DJP untuk menentukan kebijakan penegakan hukum pajak dalam

setiap kasus, apakah dengan pendekatan administratif atau pidana. Dalam rangka mewujudkan visi dan misinya, maka wewenang ini hendaknya juga digunakan oleh DJP untuk menyelenggarakan sistem administrasi perpajakan yang dapat dipercaya masyarakat dan memiliki integritas serta profesionalisme tinggi, selain efektif dan efisien.

Terakhir, penulis ingin mengucapkan selamat menjalani masa purna tugas untuk Prof. Dr. Siti Ismijati Jenie, S.H., C.N., semoga lentera yang telah beliau hidupan senantiasa menerangi jalan kita semua.

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku

- Brotodihardjo, R. Santoso, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung.
- Gordon, Richard K., "Law of Tax Administration and Procedure", dalam Victor Thuronyi (Ed.), 1996, *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington D.C.
- Larking, Barry, 2005, *IBFD International Tax Glossary 5<sup>th</sup> Edition*, IBFD, Amsterdam.
- Marbun, S.F., et al., (Ed.), 2001, *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta.
- Mardiasmo, 2006, *Perpajakan*, Andi Offset, Yogyakarta.
- Pudyatmoko, Y. Sri, 2006, *Hukum Pajak*, Andi Offset, Yogyakarta.
- Ridwan, H.R., 2002, *Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta.
- Vanistendael, Frans, "Legal Framework for Taxation", dalam Victor Thuronyi (Ed.),

1998, *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington D.C.

### B. Artikel Internet

- Bey, "Menkeu Anggap Biasa Penanganan Pajak Paulus Tumewu" <http://www.metrotvnews.com/read/newsvideo/2010/04/29/104350/Menkeu-Anggap-Biasa-Penanganan-Pajak-Paulus-Tumewu/82>, diakses 20 Agustus 2011.
- Direktorat Jenderal Pajak, "Visi dan Misi", [http://www.pajak.go.id/index.php?option=com\\_content&view=article&id=92&Itemid=202](http://www.pajak.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=92&Itemid=202), diakses 21 Agustus 2011.
- Liau, Hindra, "Penggelapan Pajak-Gayus: Aneh, Surat Menkeu Soal Tumewu", <http://www.kompas.com/lipsus052009/antasariread/2010/04/26/15311717/Gayus:.Aneh..Surat.Menkeu.soal.Tumewu>, diakses 20 Agustus 2011.

### **C. Peraturan Perundang-Undangan**

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah diubah beberapa kali, antara lain dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4953).

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263), sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-

Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069).

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2007 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan, serta Tata Cara Pengambilan, Pengisian, Penandatanganan dan Penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 152/PMK.03/2009.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 146).