

# PRANATA HUKUM

JURNAL ILMU HUKUM

<b>TAMIRUSLI</b>	<b>Tanggung Jawab Organ Bumn Dalam Pengelolaan Kekayaan Bumn Dikaitkan Dengan Hak Negara Sebagai Pemegang Saham</b>	<b>1-14</b>
<b>S. ENDANG PRASETYAWATI</b>	<b>Kedudukan Produk Hukum Dari Fungsi Pengaturan Mahkamah Agung Dalam Sistem Perundang-undangan Nasional</b>	<b>15-24</b>
<b>ZAINAB OMPU JAINAH</b>	<b>Analisis Putusan Pidana Mati Terhadap Pelaku Tindak Pidana Narkotika Dan Psicotropika</b>	<b>25-37</b>
<b>AGUSISKANDAR</b>	<b>Kepastian Hukum Dalam Penegakkan Hukum Perpajakan</b>	<b>38-49</b>
<b>FATHUR RACHMAN</b>	<b>Tinjauan Yuridis Modus Operanding Tindak Pidana Pencucian Uang (<i>Money Laundering</i>)</b>	<b>50-64</b>
<b>MEITADJOHAN OE</b>	<b>Penyelesaian Sengketa Bisnis Melalui Pengadilan Niaga</b>	<b>65-79</b>
<b>OKTAAINITA</b>	<b>Analisis Yuridis Kebijakan Pemerintah Tentang Penyediaan Fasilitas Khusus Menyusui Dan/atau Memerah Asi Untuk Mendukung Program Asi Eksklusif Di Provinsi Lampung</b>	<b>80-88</b>
<b>MARTINAMALE</b>	<b>Penyelenggaraan Pelayanan Publik Berdasarkan Asas Otonomi Daerah Pada Kecamatan Gedong Tataan-Kabupaten Pesawaran</b>	<b>89-95</b>

**Jurnal Ilmu Hukum PRANATA HUKUM**  
**Program Studi Magister Ilmu Hukum**  
**Program Pascasarjana, Universitas Bandar Lampung**  
**Volume 14 Nomor 1 Januari 2019**  
**ISSN 1907-560X**

# PRANATA HUKUM

**Jurnal Ilmu Hukum  
Program Studi Magister Hukum  
Program Pascasarjana  
Universitas Bandar Lampung**

**Terbit Pertama Kali, Juli 2006  
Terbit Dua Kali Setahun, Setiap Januari dan Juli**

**PENANGGUNG JAWAB**  
Rektor Universitas Bandar Lampung

**KETUA PENYUNTING**  
Prof. Dr. Lintje Anna Marpaung, S.H., M.H

**WAKIL KETUA PENYUNTING**  
Dr. Bambang Hartono, S.H., M.Hum

**PENYUNTING PELAKSANA**  
Dr. Tami Rusli, S.H., M.Hum  
Dr. Erlina B, S.H., M.H  
Dr. Zainab Ompu Jainah, S.H., M.H  
Indah Satria, S.H., M.H  
Yulia Hesti, S.H., MH

**PENYUNTING AHLI (MITRA BESTARI)**  
Prof. Dr. I Gusti Ayu Ketut Rachmi Handayani, S.H., M.M (Universitas Sebelas Maret)  
Prof. Dr. I Gede A.B Wiranata, S.H., M.H (Universitas Lampung)  
Dr. Nurhadiantomo, S.H., M.Hum (Universitas Muhammadiyah Surakarta)  
Dr. Erina Pane, S.H., M.H (UIN Lampung)

**Alamat:**  
**Kampus B Universitas Bandar Lampung**  
Jl. Z.A Pagar Alam No.89 Labuhan Ratu, Bandar Lampung 35142  
Telp: 0721-789825 Fax: 0721-770261  
Email: jurnal.mh@ubl.ac.id

Jurnal **PRANATA HUKUM** dimaksudkan sebagai media komunikasi ,edukasi dan informasi ilmiah bidang ilmu hukum. Sajian dan kemasan diupayakan komunikatif melalui bahasa ilmiah. Redaksi mengundang semua elemen masyarakat ,baik civitas akademika, praktisi , lembaga masyarakat ,maupun perorangan yang berminat terhadap bidang hukum untuk berpartisipasi mengembangkan gagasan , wawasan, dan pengetahuan melalui tulisan untuk dimuat dalam jurnal ini. Melalui **PRANATA HUKUM** diharapkan terjadi proses pengembangan bidang hukum sebagai bagian penting dari rangkaian panjang proses memajukan masyarakat bangsa

---

# KEPASTIAN HUKUM DALAM PENEGAKKAN HUKUM PERPAJAKAN

AGUS ISKANDAR

Dosen Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Terbuka Lampung

Email: agus@ecampus.ut.ac.id

## ABSTRAK

*Tax amnesty in the form of tax debt relief along with sanctions creates legal problems. The problem is how to enforce the law on the principle of legality in the legal system of taxation in Indonesia. This study uses a normative juridical approach, therefore the main data used is secondary data in the form of legislative regulations - data analysis invitations carried out in qualitative analysis. Based on the results of the study, that legal certainty in law enforcement by looking at the inaccuracies of regulations concerning the substance and form of legislation - invitation will weaken the principle of legality. From the experience of tax amnesty implementation, it turns out that tax amnesty does not necessarily increase state revenues, nor does tax amnesty automatically increase investment. As a suggestion, tax amnesty as an incentive needs to get policy support from other sectors so as to create the expected investment climate.*

**Keywords:** *Legal Certainty, Law Enforcement, Taxation.*

## I. PENDAHULUAN

Pembangunan nasional yang bertujuan mewujudkan masyarakat adil dan makmur, membutuhkan modal yang sangat besar. Modal, baik dalam bentuk uang maupun dalam bentuk lainnya yang mempunyai nilai ekonomis, mempunyai peranan penting, minimal dalam 2 (dua) hal, yaitu :

Pertama, sebagai investasi dalam upaya meningkatkan pertumbuhan ekonomi untuk menciptakan kemakmuran rakyat.

Kedua, pertumbuhan ekonomi akan meningkatkan penerimaan pajak .

Dengan demikian penanaman modal mempunyai kedudukan yang strategis dalam kehidupan perekonomian negara, oleh karena itu diperlukan peningkatan penanaman modal sebagai salah satu sumber pembiayaan pembangunan.

Meskipun pajak bukan satu-satunya faktor pendorong minat investasi, akan tetapi sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara menjadi pertimbangan sendiri

bagi investor untuk memilih negara mana yang akan dijadikan tempat investasi. Pengenaan pajak yang relatif kecil atau pembebasan pajak pada suatu negara (*tax haven*) menjadi menarik bagi investor karena sudah menjadi gejala masyarakat di negara manapun orang cenderung untuk membayar pajak relatif kecil, bahkan mengelak atau menghindari pajak. Tindakan yang demikian jelas akan merugikan penerimaan Negara dari sektor pajak (*tax loss*). (Armida Alisyahbana, 2007: 5).

Penyebab kerugian pajak (*tax loss*), dapat terjadi karena berbagai sebab yaitu :

a. Peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini peraturan perundang-undangan memberikan pengecualian (*exemption*) atau pengurangan (*deduction*) dalam rangka insentif kepada wajib pajak. Peraturan perundang-undangan dimaksud antara lain dapat ditemukan dalam UU PPh, UU PBB, UU PMA/PMDN dan berbagai Peraturan

Pemerintah yang memberikan insentif pajak.

- b. Kerugian pajak timbul karena perbuatan atau tindakan wajib pajak sendiri. Dalam perbuatan ini dapat dibedakan ke dalam *tax avoidance* yaitu pengelakan pajak yang tidak bertentangan dengan undang-undang dan *tax evasion* atau *tax dodging* yaitu pengelakan pajak yang bertentangan dengan undang-undang (penyelundupan pajak). Termasuk dalam kategori ini misalnya wajib pajak tidak melaporkan seluruh penghasilan yang dikenakan pajak, meninggikan harga pokok barang dan merendahkan harga jual.
- c. Kerugian pajak yang disebabkan oleh petugas pajak (fiskus), seperti korupsi atau kerjasama antara fiskus dengan wajib pajak.

Pengampunan pajak tidak diberikan bagi wajib pajak yang sedang dalam proses pemeriksaan untuk keperluan perpajakan atau dalam proses penyidikan (Pasal 8 Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984). Perhatikan rumusan Pasal 8 Keputusan Presiden tersebut, terdapat dua indikator/kriteria yang diatur, yaitu mengenai subyek yang diberikan pengampunan pajak dan kriteria perbuatan pelanggaran pajak.

Mengenai hal pertama subyek yang diberikan pengampunan pajak adalah wajib pajak yang pada saat berlakunya Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984, tidak sedang dalam pemeriksaan atau penyidikan. Keadaan ini tentu akan memberikan rasa ketidakadilan bagi wajib pajak yang sedang dalam pemeriksaan atau penyidikan, mengingat pengampunan pajak hanya diberikan bagi wajib pajak yang “kebetulan” tidak sedang dalam proses pemeriksaan dan penyidikan atau belum diperiksa atau dilakukan penyidikan.

Dalam keadaan demikian, pengampunan pajak berupa pembebasan dari pengusutan fiskal, akan tidak ada artinya karena apabila wajib pajak tidak/belum sepenuhnya membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang akibatnya merugikan negara, tetap akan dilakukan penyidikan. Menurut hasil penelitian Spicer dan Becker, perlakuan yang tidak adil terhadap wajib pajak, akan menyebabkan orang mengurangi jumlah pajak yang dibayarnya. Semakin besar rasa ketidakadilan, makin besar pula pajak yang tidak dibayarnya. (Djamaludin Ancok, 1987: 7).

Sampai sejauhmana pengampunan pajak mendorong motivasi wajib pajak untuk membayar pajak khususnya investor sehingga dapat meningkatkan penerimaan negara, perlu dilakukan penelitian yang lebih mendalam.

Dari aspek hukum, khususnya peraturan perundang-undangan, persoalan pengampunan pajak (*tax amnesty*) mengandung 2 (dua) substansi hukum, yaitu legitimasi mengenai tidak memberlakukan peraturan perundang-undangan yang berlaku, terutama tentang sanksi administrasi dan sanksi pidana dan bentuk hukum pengaturan pengampunan pajak itu sendiri. Pemberian insentif khususnya pengampunan pajak pada realisasinya akan menimbulkan berbagai dampak :

Pertama, menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmatinya.

Kedua, rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak.

Ketiga, insentif pajak sebagai subsidi pemerintah akan mengakibatkan hilangnya

potensi penerimaan negara dari sektor pajak.

Persoalan di atas sangat penting untuk diteliti mengingat kebijakan pemerintah berupa pengampunan pajak harus mempunyai landasan hukum yang kuat sesuai dengan prinsip legalitas dan keadilan hukum.

Berdasarkan latar belakang sebagaimana yang telah diuraikan di atas, peneliti mengangkat persoalan Bagaimana akibat hukum pengampunan pajak terhadap asas legalitas dalam sistem hukum perpajakan Indonesia ?

## II. PEMBAHASAN

### **Pengaturan pengampunan pajak dalam perspektif kepastian hukum.**

Berdasarkan pengalaman di Negara-Negara lain dan 2 (dua) kali pengampunan pajak di Indonesia, materi yang diatur pada dasarnya sama, yaitu tentang wajib pajak yang diberi pengampunan (*eligibility*), jenis pajak (*coverage*), lama waktu kesempatan pengampunan (*duration*), persyaratan yang harus dipenuhi, hutang pajak/sanksi yang dihapus (*incentives*) dan uang tebusan yang dikenakan sebagai pengganti penghapusan hutang/sanksi. Perbedaan terletak pada bentuk hukum/peraturan perundang-undangan yang dijadikan sebagai wadah pengampunan pajak. Pengaturan pengampunan pajak dalam bentuk perundang-undangan ini akan berpengaruh terhadap kepastian hukum pelaksanaan pengampunan.

Dalam konsep negara hukum berdasarkan UUD 1945, peraturan perundang-undangan menduduki peranan yang sangat penting mengingat beberapa alasan sebagai berikut :

a. UUD 1945 menganut sistem konstitusional, yang mengandung arti

bahwa setiap tindakan pemerintahan dimaksudkan untuk melaksanakan UUD sebagai dasar hukum tertinggi.

- b. UUD 1945 mengenal pembagian kekuasaan pemerintahan, yaitu dengan ditentukan adanya badan legislatif (DPR) yang mempunyai tugas bersama-sama Presiden membuat undang-undang. Bahkan menurut UUD 1945, sekurang-kurangnya terdapat 17 bidang yang harus diatur dalam undang-undang (organik).
- c. UUD 1945 menunjukkan dianutnya konsepsi negara kesejahteraan (*welfare state*) yang mengharuskan pemerintah berperan aktif baik di bidang politik maupun juga pada bidang ekonomi, sosial dan budaya, seperti terlihat dalam Pasal 27 ayat (2), 31 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 32, Pasal 33 ayat (1), (2) dan (3) serta Pasal 34 dimana untuk melaksanakannya harus diatur lebih lanjut dalam peraturan perundang-undangan. (Bagir Manan dan Kuntana Magnar, 1987: 17).

Dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dikenal berbagai bentuk peraturan perundang-undangan berupa Undang-Undang Dasar (UUD), Undang-Undang (UU), Peraturan Pemerintah (Perpu), Peraturan Pemerintah (PP), Peraturan Presiden dan Peraturan Daerah. Ketentuan Pasal 7 ayat (1) di atas ternyata tidak bersifat limitatif karena Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 masih mengakui adanya peraturan perundang-undangan selain bentuk di atas, yang mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi.

Jenis-jenis peraturan perundang-undangan tersebut antara lain Peraturan yang dikeluarkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat dan Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Bank Indonesia, Menteri, Kepala Badan, Lembaga, atau Komisi yang dibentuk oleh Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Propinsi/Kabupaten/Kota, Gubernur, Bupati, Walikota, Kepala Desa.

Salah satu aspek penting dalam pengampunan pajak adalah menyangkut pengaturannya dalam peraturan perundang-undangan, karena hal ini akan berpengaruh terhadap asas legalitas. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengampunan pajak yang pertama kali dilakukan pada tahun 1964 diberi landasan hukum dalam bentuk Penetapan Presiden (Pen. Pres), di bawah masa berlakunya UUD 1945. Pada masa itu tidak ada pengaturan mengenai tata urutan peraturan perundang-undangan seperti yang diatur dalam Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1996, Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 sebagaimana yang berlaku sekarang.

d. Secara eksplisit UUD 1945 hanya mengenal peraturan perundang-undangan dalam bentuk Undang-Undang (Pasal 5 ayat (1) jo Pasal 20 dan Pasal 21 UUD 1945), Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Pasal 22 UUD 1945) dan Peraturan Pemerintah (Pasal 5 ayat (2) UUD 1945). (Bagir Manan dan Kuntana Magnar, 1987: 19).

Disamping bentuk-bentuk di atas masih dikenal bentuk Keputusan Presiden yang bersifat pengaturan sebagai konsekuensi dari kedudukan Presiden sebagai kepala pemerintahan (Pasal 4 ayat (1) UUD 1945).

(Keputusan Presiden yang bersifat “*beschikking*” tidak masuk dalam kategori peraturan perundang-undangan. Sebelum terbit UU No. 10 Tahun 2004, Keputusan Presiden berisi pengaturan dan penetapan).

Bentuk Penetapan Presiden dikenal dalam praktek ketatanegaraan pada masa itu dan berakhir sejak diterbitkan Ketetapan MPRS No. XIX/MPRS/1966 tentang Peninjauan Kembali Produk-produk Legislatif. Sementara itu Penetapan Presiden No. 5 Tahun 1964 berakhir berlakunya pada tahun 1965 bersamaan dengan berakhirnya masa pemberian pengampunan pajak, sedangkan untuk Penetapan Presiden yang lainnya, berdasarkan Ketetapan MPRS No. XIX/MPRS/1966 ada yang ditetapkan menjadi undang-undang dan ada pula yang dicabut.

Bentuk peraturan perundang-undangan berupa Pen.Pres diterbitkan berdasarkan pada Pasal II Aturan Peralihan UUD 1945 yang berbunyi sebagai berikut :

”Sebelum Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat dan Dewan Pertimbangan Agung dibentuk menurut Undang-Undang Dasar ini, segala kekuasaannya dijalankan oleh Presiden dengan bantuan sebuah Komite Nasional”. (Naskah asli sebelum amandemen).

Dengan demikian bentuk Peraturan Presiden didasarkan pada wewenang Presiden yang bersumber pada Aturan Peralihan UUD 1945, dimana pada saat itu MPR, DPR dan DPA belum terbentuk, kewenangannya dipegang/berada pada Presiden. Keadaan ini boleh dikatakan sebagai keadaan yang tidak normal, suatu keadaan dalam masa transisi.

Sejak Desember 1949 yaitu sejak berdirinya Negara Republik Indonesia Serikat, Komite Nasional (KNIP) sudah

tidak ada lagi. Oleh karena itu Penetapan Presiden No. 5 Tahun 1964 yang berdasarkan pada Pasal II Aturan Peralihan UUD 1945, merupakan buatan Presiden sendiri "tanpa bantuan KNIP". Berbeda dengan keadaan pada tahun 1964, pengampunan pajak pada tahun 1984 dengan Kep. Pres No. 26 Tahun 1984 dapat dikatakan dalam kondisi yang normal dalam arti semua lembaga kenegaraan yang dikenal dalam UUD 1945 sudah terbentuk.

Pada masa berlakunya pengampunan pajak tahun 1984 sudah dikenal tata urutan peraturan perundang-undangan yang bersifat *herarc-his* yang diatur dalam Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/ 1966, yaitu sebagai berikut :

- UUD 1945
- Ketetapan MPR
- Undang-Undang / Perpu.
- Peraturan Pemerintah
- Keputusan Presiden
- Peraturan Pelaksana Lainnya seperti Peraturan Menteri, Instruksi Menteri dan sebagainya.

Menurut Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1966 tersebut materi Keputusan Presiden berisi keputusan yang bersifat khusus (*einmalig*) yaitu untuk melaksanakan ketentuan Undang-Undang Dasar yang bersangkutan, Ketetapan MPR dalam bidang eksekutif atau peraturan pemerintah.

Berkaitan dengan materi Keputusan Presiden berdasarkan Ketetapan MPRS No. XX di atas, Hamid attamimi memberikan komentar sebagai berikut: (A. Hamid Attamimi, 1990: 227).

**Pertama**, kata "*einmalig*" berarti "bersifat satu kali", tidak berulang-ulang, "satu kali selesai", dan dalam peristilahan hukum tata pemerintahan berarti "satu kali", "tidak berlaku terus menerus". Dalam hukum tata pemerintahan atau hukum administrasi

negara, yang berlaku *einmalig* ialah penetapan (*beschikking*) yaitu keputusan pemerintah untuk peristiwa yang individual dan kongkrit. Oleh karena itu kata "*einmalig*" tidak dapat digunakan untuk Keputusan Presiden yang berupa peraturan (*regeling*).

**Kedua**, Keputusan Presiden yang bersifat *einmalig* untuk melaksanakan Undang-Undang Dasar dapat dibenarkan apabila berkaitan dengan Pasal 13 ayat (1) mengenai pengangkatan duta dan konsul, Pasal 14 tentang pemberian grasi, amnesti, abolisi dan rehabilitasi, Pasal 15 mengenai pemberian gelar, tanda jasa, dan tanda kehormatan, Pasal 17 ayat (2) mengenai pengangkatan dan pemberhentian menteri.

**Ketiga**, Pelaksanaan Ketetapan MPR di bidang eksekutif tidak hanya berisi penetapan melainkan juga berisi peraturan karena sekalipun kata "eksekutif" digunakan dalam arti yang murni menurut ajaran trias politika, ia juga mengandung penetapan dan peraturan.

**Keempat**, Keputusan Presiden mengenai pelaksanaan ketentuan Peraturan Pemerintah, ada yang berupa penetapan dan ada juga peraturan.

Dengan menggunakan pandangan di atas, maka terhadap Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 yang mengatur Pengampunan Pajak dapat dianalisa sebagai berikut.

1. Melihat isi norma yang diatur, Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 bukanlah suatu penetapan yang bersifat *beschikking*, melainkan lebih bersifat pengaturan.
2. Keputusan Presiden tersebut tidak didasarkan pada perintah UUD 1945, Ketetapan MPR ataupun Peraturan Pemerintah sebagaimana yang dimaksud dalam Ketetapan MPRS No. XX/MPR/1966.

3. Konsideran Ketetapan Presiden No. 26 Tahun 1984 menunjuk Pasal 4 ayat (1) UUD 1945 sebagai landasan hukum.

Pasal 4 ayat (1) memberikan rumusan sebagai berikut :

”Presiden Republik Indonesia memegang kekuasaan pemerintahan menurut Undang-Undang Dasar”

Pasal 4 ayat (1) ini merupakan dasar kewenangan sekaligus menjadi batasan bagi Presiden untuk secara konsisten menjalankan pemerintahan sesuai dengan UUD 1945.

Sebagaimana telah dijelaskan dalam bab sebelumnya, esensi yang diatur dalam Kep. Pres No. 26 Tahun 1984 adalah memberikan pembebasan atas hutang-hutang pajak yang belum dibayar dengan kompensasi membayar uang tebusan dan terhadap laporan kekayaannya tidak akan dilakukan pengusutan fiskal dan tidak akan dijadikan dasar penyidikan dan penuntutan pidana.

Berkaitan dengan persoalan di atas terdapat beberapa undang-undang sebagai hukum positif yang berlaku pada saat itu, yaitu ICW (*Indonesische Comptabiliteitwet*) atau Undang-Undang Perbendaharaan Indonesia yang diatur dalam stb. 1864 No. 106 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 9 Tahun 1968, Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).

- a. Kaitan dengan ICW

Pengaturan Pajak dalam ICW diatur dalam 3 Pasal yaitu Pasal 16, Pasal 17 dan Pasal 19.

Menurut Pasal 16 ICW, pembentukan pajak (baru), menaikkan, menurunkan atau menghapuskan pajak-pajak yang ada ataupun peniadaan salah satu

sumber pendapatan tidak boleh dijalankan sebelum hal itu dinyatakan dalam APBN.

Ketentuan ini mengingatkan bahwa, disamping pembentukan pajak harus diatur dengan undang-undang, juga menghapuskan atau meniadakan pajak yang sudah ada harus ditetapkan dengan Undang-Undang sesuai dengan Pasal 23 ayat (2) UUD 1945. Demikian pula mengenai tarif pajak, baik yang bersifat menaikkan atau menurunkan tarif sehingga akan mempengaruhi penerimaan jumlah pajak harus diatur dengan undang-undang. Naik atau turunnya penerimaan pajak akan berpengaruh besar pada APBN mengingat pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara. Oleh karena itu penghapusan, kenaikan atau penurunan pajak harus diperhitungkan terlebih dahulu dalam Undang-Undang APBN (Pasal 23 ayat (1) UUD 1945). Hal ini dapat dipahami karena APBN merupakan cerminan kemampuan negara dalam membiayai penyelenggaraan negara.

Defisit anggaran atau hilangnya potensi penerimaan negara yang sebelumnya sudah diperhitungkan akan mengganggu biaya penyelenggaraan negara. Tepat sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 17 ICW bahwa pengembalian dan pembebasan pajak hanya dapat dilakukan dalam peraturan umum (undang-undang).

Pengembalian pajak merupakan pembayaran negara kepada wajib pajak karena adanya kelebihan pembayaran. Ini berarti uang pajak sudah masuk ke dalam kas negara untuk kemudian dikeluarkan lagi karena pajak yang dibayar oleh wajib pajak lebih besar



dari yang seharusnya. Sementara itu pembebasan pajak merupakan pelepasan wewenang negara untuk memungut pajak atas obyek tertentu karena berbagai pertimbangan .

Pembebasan pajak menyebabkan potensi pajak yang seharusnya dibayar ke negara, menjadi tidak masuk ke kas negara. Dari aspek perhitungan anggaran, pembebasan pajak menimbulkan kerugian pada negara (*tax loss*) yang terjadi karena undang-undang.

Dalam Pasal 19 ICW, Pemerintah diberikan kewenangan untuk memberikan pembebasan penagihan (secara terbatas), dengan rumusan sebagai berikut :

”Pemerintah memberikan pembebasan penagihan kecuali jika jumlah pembebasannya melampaui Rp. 10.000,- dalam hal mana pembebasan itu ditetapkan dengan undang-undang.”

Pembebasan penagihan yang diatur dalam Pasal 19 ICW berbeda pengertiannya dengan pembebasan pajak sebagaimana dimaksud Pasal 17 ICW. Pembebasan penagihan mengandung makna pemerintah melepaskan wewenang untuk melakukan penagihan atas pajak yang terhutang oleh wajib. Pembebasan penagihan dapat terjadi karena berbagai alasan, seperti wajib pajak telah meninggal dunia, wajib pajak badan sudah bubar, atau penagihan hutang pajaknya sudah daluwarsa sehingga tidak mungkin dapat ditagih. Dalam hal demikian maka hutang pajak dihapus dari daftar penagihan. Pemerintah dimaksud Pasal 19 tersebut harus diartikan sebagai eksekutif, yang dalam hal ini adalah Presiden. Dalam

tataran pelaksanaan, Presiden dapat mendelegasikan kepada Menteri Keuangan sebagai pimpinan departemen yang membidangi urusan pajak. Dengan demikian bentuk pengaturan pembebasan penagihan digunakan Peraturan Presiden dan Peraturan Menteri Keuangan sepanjang besarnya pembebasan penagihan tidak melebihi Rp. 10.000,-. Dalam hal pembebasan penagihan berjumlah lebih dari Rp. 10.000, maka pembebasan tersebut harus ditetapkan dengan undang-undang.

Dengan mendasarkan pada ketentuan ICW di atas, maka pengampunan pajak yang dilakukan pada tahun 1964 yang diatur dalam bentuk Penetapan Presiden dapat dibenarkan. Peraturan Umum (=Undang-Undang) yang dimaksud oleh ICW, pada saat itu belum dapat dibentuk mengingat DPR sebagaimana dimaksud UUD 1945 belum terwujud, sehingga Presiden menetapkan Pen. Pres berdasarkan wewenang yang diatur dalam Pasal IV Aturan Peralihan.

Berbeda dengan kondisi tahun 1964, pada tahun 1983 lembaga-lembaga kenegaraan yang sebagaimana disebutkan dalam UUD 1945 sudah lengkap terbentuk, termasuk DPR yang mempunyai wewenang memberikan persetujuan atas pembentukan Undang-Undang (Pasal 5 ayat (1) jo Pasal 20 ayat (1) UUD 1945 (sebelum amandemen).

Keberadaan lembaga-lembaga kenegaraan termasuk DPR, membatasi bahkan menghilangkan kekuasaan Presiden berdasarkan Pasal IV Aturan Peralihan. Oleh karena itu, sesuai dengan ketentuan Pasal 19 ICW akan terdapat 2 (dua) bentuk pengaturan

pengampunan pajak berdasarkan kualifikasi jumlah nominal utang pajak yang dibebaskan, yaitu Keputusan Presiden untuk pembebasan pajak di bawah Rp. 10.000,- dan undang-undang untuk pengampunan pajak di atas Rp. 10.000,-

b. Kaitan dengan Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 (KUP)

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, persoalan hukum yang mendasar dari isi pengampunan pajak adalah pembebasan utang pajak. Dalam berbagai ordonansi pajak yang berlaku sebelum tahun 1983 maupun Undang-Undang Pajak tahun 1983, tidak dikenal adanya pembebasan utang pajak yang ada adalah pembebasan objek pajak atau pengecualian terhadap objek pajak.

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 yang dijadikan momentum untuk memberikan pengampunan pajak melalui Kep. Pres. No. 26 Tahun 1984, hanya mengenal pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Sanksi administrasi dimaksud dapat berupa denda, bunga dan kenaikan.

Menurut Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP 1983, Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang terhutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya.

Berdasarkan Pasal 36 ayat (1) a di atas dapat ditarik beberapa hal, yaitu :

a. Wewenang memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi ada pada Dirjen Pajak.

b. Pengurangan atau penghapusan sanksi tersebut hanya sebatas sanksi administrasi, yang dapat berupa bunga, denda atau kenaikan.

c. Sanksi administrasi yang dikenakan disebabkan ke khilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya.

Rumusan kalimat terakhir pada Pasal 36 ayat (1) huruf a ternyata berbeda dengan rumusan penjelasannya. Menurut Penjelasan Pasal tersebut, sanksi administrasi yang dikenakan disebabkan karena kelalaian atau ketidak telitian fiskus, bukan diakibatkan karena kesalahan wajib pajak.

Pasal 36 ayat (1) huruf a tidak memberikan kewenangan untuk menghapuskan atau membebaskan hutang (pokok) pajak, sebagaimana dimaksud dalam pengampunan pajak. Pembebasan utang sehingga tidak akan dilakukan penagihan menyebabkan tidak digunakannya Undang-Undang No. 19 Tahun 1959 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Kelalaian atau ketidaktelitian fiskus memberikan sanksi administrasi dapat dikoreksi dengan menerbitkan Surat keputusan yang membatalkan SKP yang berisi pengenaan sanksi tersebut. Keputusan yang berisi pembetulan ini dapat dilakukan oleh Dirjen Pajak berdasarkan kewenangannya yang diatur dalam Pasal 16 KUP 1983. Menurut Pasal 16 tersebut Dirjen Pajak baik karena jabatan atau atas permohonan wajib pajak dapat membetulkan kesalahan tulis, kesalahan hitung atau kekeliruan dalam penerapan ketentuan peraturan

perundang-undangan yang tersapat dalam SKP.

c. Kaitan dengan KUHAP

Aspek pengampunan pajak adalah berupa tidak dilakukan penyidikan dan penuntutan pidana. Berdasarkan KUHAP dibedakan antara penyidikan yang menjadi wewenang Polisi dan penuntutan yang menjadi wewenang Kejaksaan.

Baik Polisi sebagai pejabat penyidik maupun Kejaksaan sebagai pejabat penuntut oleh KUHAP diberi kewenangan untuk melakukan penghentian penyidikan (Pasal 109 ayat (2) dan penghentian penuntutan (Pasal 140 ayat (2) a). Menurut Yahya Harahap, pemberian wewenang penghentian penuntutan ini didasarkan pada pertimbangan: (M. Yahya Harahap, 2008: 1500.

a. Untuk menegakkan prinsip peradilan yang cepat dan biaya ringan dan sekaligus untuk tegaknya kepastian hukum dalam masyarakat. Apabila hasil dari penyidikan tidak cukup bukti untuk menuntut tersangka buat apa berlarut-larut memeriksa tersangka. Oleh karena itu lebih baik menghentikan penyidikan agar segera tercipta kepastian hukum baik bagi penyidik sendiri maupun bagi tersangka dan masyarakat.

b. Untuk terhindar dari tuntutan ganti rugi dari tersangka/ terdakwa berdasarkan Pasal 95 KUHAP.

Alasan atau pertimbangan penghentian penyidikan dan penuntutan sebagaimana diatur dalam Pasal 109 ayat (2) dan Pasal 140 ayat (2) di atas adalah sama, yaitu bahwa tindak pidana (pajak) tersebut tidak terdapat

cukup bukti, peristiwa tersebut ternyata bukan merupakan tindak pidana atau perkara ditutup demi hukum.

Penghentian penyidikan atas alasan tidak cukup bukti tidak membawa akibat hapusnya wewenang penyidik untuk melakukan penyidikan kembali kasus tersebut. Apabila suatu saat penyidik dapat mengumpulkan bukti-bukti yang cukup untuk menuntut tersangka, penyidikan dapat dilakukan lagi. Penyidikan kembali tidak termasuk *nebis in idem*.

Perbuatan tersebut bukan merupakan tindak pidana apabila perbuatan tersebut bukan merupakan perbuatan pelanggaran atau kejahatan pidana sebagaimana yang diatur dalam KUHP dan peraturan perundang-undangan lainnya yang termasuk dalam kompetensi Peradilan Umum. Sementara itu, penghentian penyidikan demi hukum dilakukan misalnya karena tersangka meninggal dunia atau tenggang waktu penuntutan sudah daluwarsa.

Penerapan kedua Pasal di atas didasarkan pada hasil proses penyidikan atau penuntutan terlebih dahulu yang dilakukan pihak kepolisian atau kejaksaan. Apabila berdasarkan hasil proses penyidikan atau penuntutan ternyata Penyidik atau Penuntut menilai peristiwa tersebut tidak cukup bukti atau peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana, atau berdasarkan pertimbangannya perkara ditutup demi hukum, maka Penyidik yang berwenang atau Penuntut yang berwenang akan menghentikan penyidikan/penuntutan dengan menerbitkan surat perintah penghentian penyidikan/ penuntutan.

Berbeda dengan penghentian penyidikan/penuntutan sebagai mana diatur dalam Pasal 109 ayat (2) dan Pasal 140 ayat (2) a KUHAP, ketentuan dalam Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984 tidak melalui proses penyidikan/ penuntutan terlebih dahulu. Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984 justru menutup pelaksanaan wewenang penyidikan dan penuntutan yang diberikan oleh Undang-Undang (KUHAP). Oleh karena itu apabila ditinjau dari asas peraturan perundang-undangan (peraturan yang lebih bawah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi) maka bentuk Kep.Pres tidak dapat mengenyampingkan KUHAP yang merupakan bentuk Undang-Undang.

Asas legalitas dalam hukum (administrasi) akan menyangkut 'wewenang' dan 'bentuk pengaturan'. Wewenang merupakan kekuasaan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan, sedangkan bentuk pengaturan merupakan bentuk/ jenis perundang-undangan yang menjadi wadah implementasi wewenang. Oleh karena itu pengaturan yang tidak tepat terhadap pengampunan pajak akan merusak sistem hukum yang ada pada umumnya dan melemahkan berlakunya asas legalitas pada khususnya. Asas legalitas berperan untuk menghindarkan pertentangan antara peraturan perundang-undangan satu sama lain dan memberikan kepastian terhadap akibat yang ditimbulkan oleh penerapan peraturan perundang-undangan.

Dengan demikian berdasarkan pada sistem peraturan perundang-undangan yang berlaku, pengaturan yang tepat

menyangkut pengampunan pajak adalah melalui undang-undang.

### **Kepastian Hukum Dalam Penegakkan Hukum Perpajakan.**

Berkaitan dengan penegakkan hukum dalam penagihan pajak adalah menyangkut "penghapusan pajak" sebagaimana diatur dalam Pasal 24 Undang-Undang KUP. Pasal 24 KUP memberikan wewenang kepada Menteri Keuangan untuk menghapuskan piutang pajak beserta besarnya piutang yang dihapuskan. Pengertian penghapusan piutang pajak harus dibedakan dengan pembebasan utang dalam hubungannya dengan pengampunan pajak. Penghapusan piutang pajak yang dimaksud Pasal 24 KUP dilakukan apabila wajib pajak telah meninggal dunia dan tidak meninggalkan harta peninggalan atau warisan atau wajib pajak (badan) yang sudah selesai proses pailitnya atau wajib pajak yang sudah tidak memenuhi syarat lagi sebagai wajib pajak atau hak untuk dilakukan penagihan pajak telah daluwarsa. Dengan demikian penghapusan piutang terjadi apabila fiskus tidak mungkin melakukan penagihan karena sebab-sebab di atas.

Salah satu aspek penegakkan hukum di bidang pajak antara lain adalah kepastian hukum. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya kepastian hukum meliputi juga kepastian hukum ke dalam yaitu menyangkut konsistensi dalam peraturan perundang-undangan itu sendiri, dalam hal ini di bidang perpajakan. Berkaitan dengan hal tersebut terdapat beberapa ketentuan dalam KUP antara lain tentang daluwarsa penagihan dan pengaturan tindak pidana yang akan berpengaruh terhadap penegakkan hukum.

Menurut Pasal 13 ayat (1) KUP, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan

SKPKB dalam tenggang waktu 5 (lima) tahun sejak saat terutang pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak. Tenggang waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud Pasal 13 ayat (1) di atas menurut Pasal 8 ayat (1) KUP, bukan dalam pengertian termyn waktu, tapi termasuk dalam pengertian daluwarsa (penetapan).

Oleh karena itu Pasal 13 ayat (5) KUP tidak memberikan kepastian hukum lagi, dengan memberikan wewenang kepada Dirjen Pajak untuk menerbitkan SKPKB dalam hal setelah jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut wajib pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*).

Dalam literatur hukum pajak, disamping dikenal daluwarsa penetapan, dikenal juga daluwarsa penagihan. Daluwarsa penagihan diatur dalam Pasal 22 ayat (1) KUP, yaitu selama 5 (lima) tahun, sejak penerbitan STP, SKPKB/T, SK Pembetulan, SK Keberatan, Putusan Banding dan Putusan Peninjauan Kembali. Berdasarkan Pasal 13 ayat (1) dan Pasal 8 ayat (1a) jo Pasal 22 ayat (1) KUP, daluwarsa dalam pajak meliputi daluwarsa penetapan dan daluwarsa penagihan, yang disebut dengan daluwarsa kuat (*sterke werking*). (Rochmat Soemitro, 1991: 39).

Persoalan muncul lagi ketika Pasal 40 KUP menetapkan tenggang waktu daluwarsa penuntutan pidana selama 10 tahun sejak saat tentang pajak, berakhirnya Masa Pajak atau Tahun Pajak.

Apabila seorang wajib pajak A untuk tahun pajak 2000 dikenakan SKP pada tahun 2003, maka daluwarsa penagihan akan berakhir pada tahun 2008. Hal ini

berarti setelah tahun 2008 utang pajak tidak dapat ditagih oleh fiskus. Dengan daluwarsanya utang pajak, maka kewajiban wajib pajak untuk melunasi pajak hapus, demikian pula hak fiskus untuk menagih menjadi hilang. Dengan ditentukannya tenggang waktu daluwarsa selama 10 tahun yang dihitung sejak saat terutang pajak, maka dapat terjadi seorang wajib pajak yang sudah tidak mempunyai kewajiban membayar pajak (karena sudah daluwarsa) masih dapat dituntut pidana, atau dengan kata lain seorang wajib pajak dituntut pidana karena utang pajak yang sudah tidak dapat ditagih lagi.

Hal lainnya adalah pengaturan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 KUP. Unsur dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara pada tindak pidana pajak sebagaimana dirumuskan pada kedua pasal di atas menjadi alasan untuk dijerat dengan tindak pidana korupsi yang diatur dalam Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Persoalannya adalah menyangkut pada pengertian "pendapatan negara" dalam rumusan Pasal 28 dan Pasal 29 KUP, dengan pengertian "keuangan negara" pada Undang-Undang No. 20 Tahun 2001.

Dengan menggunakan penafsiran sistematis, berdasarkan Pasal 1 angka 1 jo Pasal 2 Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, ruang lingkup keuangan negara meliputi juga hak negara atas pajak. Akibat dari pengertian dan ruang lingkup keuangan negara tersebut, hampir semua kasus perbuatan pidana di bidang pajak yang dilakukan wajib pajak dapat dikonstruksikan sebagai tindak pidana korupsi sehingga dijerat

dengan Undang-Undang No. 20 Tahun 2001. Penindakan wajib pajak dengan menggunakan sarana Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 menyebabkan kaidah-kaidah sanksi pidana dalam undang-undang pajak (KUP) menjadi tidak berjalan.

### III. PENUTUP

Pengaturan pengampunan pajak menyangkut wajib pajak, objek pajak yang merupakan ketentuan-ketentuan yang termasuk dalam hukum pajak materil, akan memberikan kepastian hukum dan berkaitan pula dengan wewenang fiskus dan penegakan hukum lainnya yang telah diatur dalam undang-undang. Sesuai dengan asas yang dikenal dalam peraturan perundang-undangan dan sistem hukum pada umumnya, pengaturan pengampunan pajak yang tidak tepat akan mengakibatkan tergesernya asas legalitas dalam sistem hukum yang berlaku di Indonesia. Sebagai saran pengampunan pajak harus didasarkan pada pertimbangan kesulitan penerimaan negara/anggaran, penegakan hukum perpajakan yang tidak berjalan dan kesulitan pertumbuhan ekonomi.

### DAFTAR PUSTAKA

#### A. BUKU

- Armida Alisyahbana, *Insentif Pajak Sebagai Daya Tarik Investasi di Indonesia*, Makalah dalam Seminar Perpajakan, kerja sama Tax Center Unpad dengan Direktorat Jenderal Pajak, Bandung, 6 September 2007.
- Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *Peranan Peraturan Perundang-undangan Dalam Pembinaan Hukum Nasional*, CV Armico, Bandung, 1987.
- M. Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP, Penyidikan dan*

*Penuntutan*, Sinar Grafika Jakarta, cet. Kesepuluh, 2008.

Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, PT. Eresco Bandung, buku 3, 1991.

#### B. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008.

Keputusan Presiden yang bersifat "beschikking" tidak masuk dalam kategori peraturan perundang-undangan. Sebelum terbit UU No. 10 Tahun 2004, Keputusan Presiden berisi pengaturan dan penetapan.

#### C. SUMBER LAIN

- A. Hamid Attamimi, *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara*, Disertasi Fakultas Pascasarjana Universitas Indonesia, 1990.
- Djamaludin Ancok, *Transaksi Antara Wajib Pajak dan Pemerintah Tinjauan Psikologis, Upaya Peningkatan Kegairahan Membayar Pajak*, makalah dalam seminar Kesadaran Masyarakat Dalam Membayar Pajak, dalam rangka Dies Natalis Universitas Diponegoro. Semarang 24 Oktober 1987.

## **PEDOMAN PENULISAN JURNAL PRANATA HUKUM**

1. Naskah bersifat orisinal, baik berupa hasil riset atau tinjauan atas suatu permasalahan hukum yang berkembang di masyarakat (artikel lepas), dimungkinkan juga tulisan lain yang dipandang memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum.
2. Penulisan terdiri atas beberapa bab penulisan hasil penelitian terdiri dari 3 BAB, yaitu ; BAB I. PENDAHULUAN (Latar Belakang dan Rumusan Masalah) BAB II. PEMBAHASAN (Kerangka Teori dan Analisis), dan BAB III. PENUTUP (Kesimpulan dan Saran).
3. Tulisan menggunakan bahasa indonesia maupun bahasa inggris yang memenuhi kaidah bahasa yang baik dan benar, tulisan menggunakan bahasa indonesia disertai abstrak dalam bahasa inggris (200 kata) dan Kata kunci, ketentuan ini berlaku sebaliknya.
4. Setiap kutipan harus menyebutkan sumbernya, dan ditulis pada akhir kutipan dengan memberi tanda kurung (bodynote). Sumber kutipan harus memuat nama pengarang, tahun penerbitan dan halaman .Contoh : satu penulis (Bagir Manan, 1994: 20), Dua Penulis (Jimly Asshidiqqie dan M.Ali Syafa'at, 2005: 11), Tiga atau lebih penulis menggunakan ketentuan et.al (dkk). Untuk artikel dari internet dengan susunan: nama penulis, judul tulisan digaris bawah, alamat website, waktu download/unduh.
5. Naskah harus disertai dengan daftar pustaka atau referensi ,terutama yang digunakan sebagai bahan acuan langsung . Daftar pustaka dan referensi bersifat alfabetis dengan format; nama pengarang, judul buku, nama penerbit, kota terbit, dan tahun penerbitan. Contoh: Bagir Manan, Hubungan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994.
6. Panjang tulisan antara 15-25 halaman, font times new roman dengan 1,15 spasi. Dalam hal hal tertentu berlaku pengecualian panjang tulisan.
7. Naskah disertai nama lengkap penulis, alamat e-mail dan lembaga tempat berafiliasi saat ini, dan hal lain yang dianggap penting.

Jurnal **PRANATA HUKUM** dimaksudkan sebagai media komunikasi, edukasi dan informasi ilmiah bidang ilmu hukum. Sajian dan kemasan diupayakan komunikatif melalui bahasa ilmiah.

Redaksi mengundang semua elemen masyarakat, baik civitas akademika, praktis lembaga masyarakat, maupun perorangan yang berminat terhadap bidang hukum untuk berpartisipasi mengembangkan gagasan, wawasan dan pengetahuan melalui tulisan untuk dimuat dalam jurnal ini

Melalui **PRANATA HUKUM** diharapkan terjadi proses pembangunan dan pengembangan bidang hukum sebagai bagian penting dari rangkaian panjang proses memajukan masyarakat bangsa.

**Alamat Redaksi**  
**PRANATA HUKUM**  
**Kampus B Universitas Bandar Lampung**  
Jl. ZA Pagar Alam No.89 Labuhan Ratu, Bandar Lampung  
Telp : 0721-789825 Fax: 0721-770261  
Email:jurnal.mh@ubl.acid

---

ISSN 1907-560X

