

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak memiliki peran yang sangat penting dalam sebuah Negara, tanpa pajak pemerintahan sebuah Negara tidak bisa berjalan dengan baik. Indonesia sebagai Negara yang menjadikan Pajak sebagai ujung tombak penerimaan Negara beberapa tahun tahun terakhir sangatlah rentan jika penerimaan dari pajak jauh dari jumlah yang ditargetkan. Lebih dari setengah pendapatan Negara Indonesia berasal dari pajak bahkan “pajak menyumbang Rp 1.099,94 T (73,23%), dari total pendapatan Negara di tahun 2013”¹. Perlu adanya regulasi yang serius untuk menjaga penerimaan dari sektor pajak. Regulasi tersebut termasuk bagian dari hukum publik karena mengatur hubungan hukum antara Negara dan orang atau badan hukum yang memiliki kewajiban membayar pajak. Dengan adanya *tax reform*, ketentuan hukum pajak formil dimuat dalam Undang-Undang tersendiri, yaitu UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan UU Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Perpajakan atau yang biasa disingkat dengan KUP.

¹Direktorat Jendral Pajak, **Peran Pajak Terhadap Pembangunan Nasional dan Daerah**, <http://www.pajak.go.id/node/9975?lang=en>, (November 2015), 2014.

Hukum Pajak dibagi menjadi 2 yakni hukum pajak formil dan hukum pajak materiil. Hukum pajak formil memuat ketentuan-ketentuan hukum yang mendukung ketentuan hukum pajak materiil, yang diperlukan untuk melaksanakan atau merealisasikan ketentuan hukum materiil. “UU KUP memuat ketentuan yang berlaku untuk semua pajak, baik pajak langsung maupun tidak langsung. System ini bersifat sederhana dan bersifat umum, karena ketentuan yang sama berlaku untuk pajak-pajak hanya diatur sekali saja sehingga dalam UU pajak, ketentuan huku formil ini tidak perlu diaur lagi dan cukup menunjuk kepada pasal-pasal dalam KUP. Akan tetapi apabila UU pajak khusus akan menyimpang dari ketentuan hukum formil dalam KUP, dapat saja dan hal ini harus dimuat dalam UU pajak yang bersangkutan”.²

Negara dengan melalui Pemerintah dan DPR jika akan merubah hukum khususnya di bidang perpajakan tentunya harus tetap pada koridor keadilan dan kepastian hukum dengan tujuan untuk menegakkan supremasi hukum, untuk itu pembentukan hukum pajak sudah seharusnya memperhatikan asas dan kaidah-kaidah yang tepat dan benar termasuk juga pada pelaksanaannya.³

Keseriusan Pemerintah Indonesia untuk menjaga penerimaan pajak tercermin pada beberapa Undang-Undang terkait perpajakan yaitu :

1. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan,

² Lutfi Effendi., **Pokok –Pokok Humum Pajak**, Bayumedia publishing.malang.2010, hlm 19.

³ Syofrin Syofyan,**Hukum pajak dan permasalahannya**, Refika Aditama, 2004, hlm 7.

2. Undang-Undang Pajak Penghasilan,
3. Undang-Undang PPN dan PPNBM,
4. Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan,
5. Undang-Undang Penagihan dengan Surat Paksa, dan
6. Undang-Undang Bea Materai.

Peraturan Perundangan tersebut memiliki peraturan-peraturan pendukung seperti Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri dan Peraturan Ditjen Pajak. Keseluruhan peraturan perundang-undangan tersebut memuat unsur-unsur hukum tata Negara, hukum pidana beserta hukum acara pidananya.

Salah satu jenis pajak adalah Pajak Penghasilan yang selanjutnya disebut PPh. PPh diatur dalam UU nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan. “Definisi PPh adalah pajak yang dikenakan terhadap Subjek Pajak penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam satu tahun pajak”⁴. Selain mengatur tentang subjek PPh UU no 36 Tahun 2008 mengatur juga tentang PPh yang bersifat final. Menariknya pada tahun 2013 terbit PP yang mengatur tentang pemungutan PPh final berdasarkan peredaran bruto yakni PP no 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu.

Hanya dengan melihat judul Peraturan Pemerintah tersebut dapat dikatakan bahwa Peraturan tersebut mengatur tentang Pengenaan PPh atau

⁴Siti Resmi, **PERPAJAKAN (Teori dan Kasus)**, Salemba Empat, Yogyakarta, 2011, hlm 74.

yang dipungut berdasar pada Peredaran Bruto atau omzet. Bukan dari penghasilan bersih atau neto seperti yang diatur dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

“Pengenaaan Pajak Penghasilan yang bersifat final ditetapkan berdasarkan pada pertimbangan perlu adanya kesederhanaan dalam pemungutan pajak sehingga hal tersebut dapat memudahkan Wajib Pajak badan dan orang pribadi yang memiliki peredaran bruto tertentu, terkait penghitungan, penyeteroran, dan pelaporan Pajak Penghasilan mereka yang terutang”.⁵ Pada Pasal 2 ayat (1) PP no 46 tahun 2013 juga ditegaskan bahwa tarif PPh tersebut didasarkan pada penghasilan bruto atau omset yang diperoleh Wajib Pajak tertentu yang memiliki peredaran bruto tertentu dalam satu tahun pajak dikenai pajak penghasilan yang sifatnya final. Pengeaaan PPh berdasarkan peredaran bruto yang bersifat final tersebut bertentangan dengan Pasal 4 ayat (2) dan beberapa pasal yang mengisyaratkan perhitungan PPh berdasarkan peredaran netto Wajib Pajak pada UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

Penarikan pajak seharusnya berasaskan keadilan sesuai dengan asas *Equality* dalam teori Adam Smith yang dikenal sebagai teori *The Four Maxims*. Penarikan pajak penghasilan dalam PP no 46 tahun 2013 Tentang PPh Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto ini tidak adil bagi wajib pajak karena berdasarkan pada peredaran bruto wajib pajak atau omset

⁵Konsiderans huruf b, PP Nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu.

sebesar 1% dari peredaran bruto dalam 1 tahun pajak sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 3 Ayat (1) PP Nomor 46 Tahun 2013, sebagai contoh gambaran umum yakni, Tuan A pengrajin Tempe dalam 1 tahun pajak memiliki peredaran bruto sebesar 300 juta Rupiah, dengan laba bersih 60 juta Rupiah, maka perhitungan pajak penghasilan Tuan A menurut PP no 46 tahun 2013 ini adalah : $1\% \times 300 \text{ juta Rupiah} = \text{Rp. } 3.000.000,-$ Sedangkan Tuan B adalah pemilik toko kecil yang menjual aneka camilan dengan peredaran bruto dalam satu tahun pajak 300 juta rupiah dengan laba bersih 54 juta rupiah, maka perhitungan pajak penghasilan Tuan B adalah : $1\% \times 300 \text{ juta} = \text{Rp. } 3.000.000,-$. Dengan pendapatan atau keuntungan berbeda Tuan A dan Tuan B dikenai pajak terhutang yang sama. Untuk beberapa jenis usaha penarikan pajak berdasarkan peredaran bruto tidaklah rasional karena keuntungan dari usaha tersebut tidak sampai 1% dari peredaran bruto contohnya adalah usaha *money exchanger*.

Secara garis besar, ada tiga tujuan yang secara spesifik hendak dicapai oleh reformasi administrasi perpajakan yang digulirkan oleh direktorat jendral pajak sejak tahun 2001 yaitu; (i) tercapainya tingkat kepatuhan perpajakan yang tinggi; (ii) kepercayaan terhadap administrasi perpajakan, dan (iii) tercapainya produktifitas aparat perpajakan yang tinggi.⁶ Dengan diberlakukannya tarif PPh final terhadap peredaran bruto tertentu akan berimplikasi pada tujuan reformasi administrasi perpajakan

⁶ Ani sri Rahayu, **Pengantar Kebijakan Fiskal**, Bumi Aksara, Jakarta, 2010, hlm 59.

yang ke pertama yakni tercapainya tingkat kepatuhan perpajakan yang juga berimbas kepada *potential loss* di sektor penerimaan pajak Negara.

Dibukanya *Asean Free Trade Area* (AFTA) di Indonesi pada tahun 2015 ini, penarikan pajak penghasilan semacam ini sangat membebani para pelaku usaha dengan peredaran bruto di bawah 4,8 miliar rupiah yang kebanyakan adalah pelaku usaha kecil menengah (UMKM). Banyak produk dalam negeri yang membutuhkan *cost* produksi yang tinggi, sehingga tidak ada pilihan lain selain menjual hasil produksi dengan harga yang tinggi untuk memperoleh laba yang diharapkan. Bukan rahasia lagi bahwa barang-barang produksi dalam negeri dapat bersaing dengan produk luar negeri dalam pasar dalam negeri karena adanya bea masuk yang tinggi untuk produk luar negeri. Dengan adanya AFTA produk luar negeri akan memenangkan persaingan pasar dalam negeri. Para pelaku UMKM tersebut dipaksa berpikir lebih keras untuk dapat bersaing dengan produk luar negeri yang sudah mulai membanjiri pasar dalam negeri. Penarikan PPH berdasarkan peredaran bruto dikatakan membebani para pelaku usaha beromzet di bawah 4,8 Miliar rupiah yang juga karena PPh yang dibayarkan lebih besar daripada PPh berdasarkan neto penghasilan. *Cost* produksi tinggi, Persaingan usaha yang ketat serta pajak penghasilan yang penarikannya berdasarkan peredaran bruto dapat menjadi faktor tindak pidana perpajakan.

Jika tindak pidana tersebut dilakukan dalam bidang perpajakan, dikatakan, bahwa perbuatan itu merupakan tindak pidana perpajakan walaupun perumusannya tidak terdapat dalam perundang-undangan pajak.⁷

Tindak Pidana pajak/*fiscal*, tidak termasuk pada tindak pidana umum, tetapi termasuk tindak pidana khusus yang sanksinya diatur dalam ketentuan khusus dalam UU Pajak. Karena itu, ada juga tindak pidana perpajakan yang sanksinya tidak diatur dalam UU Pajak melainkan menunjuk kepada sanksi yang diatur dalam KUHP.⁸

Terdapat celah-celah dalam hukum pajak yang dapat digunakan untuk menghindari atau mengurangi besaran pajak terhutang. Namun, tidak semua orang meluangkan waktu untuk mempelajari hukum pajak tersebut baik hukum pajak formil atau materil. Sehingga banyak wajib pajak yang cenderung menggunakan cara termudah untuk mengurangi besaran pajak terhutang yakni dengan memalsukan data. Selain itu Pemungutan PPh yang menggunakan stelsel *Self Assesment System* pada PP 46 Tahun 2013 memudahkan para Wajib Pajak Untuk memalsukan data dengan tujuan mengurangi besaran Pajak Yang harus mereka bayarkan. Tindakan wajib pajak memalsukan data tersebut termasuk tindak pidana dalam bidang perpajakan yang sanksi pidananya terdapat pada pasal 39 ayat (2) UU Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

⁷Syamsah, **Tindak Pidana Perpajakan**, Alumni, Bandung, 2011, hlm 3

⁸*Ibid* hlm 52.

Berdasarkan pada latar belakang masalah tersebut maka penulis tertarik untuk menulis tentang masalah ini.

B. Rumusan Masalah

1. Apakah Pengaturan terkait pajak penghasilan dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu bertentangan dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan?
2. Apakah terdapat potensi pemalsuan data oleh wajib pajak pada pengaturan pemungutan pajak penghasilan berdasarkan Pasal 2 Ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013?

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk mendiskripsikan dan menganalisis pertentangan dalam Pengaturan terkait pajak penghasilan dalam PP nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

2. Untuk menganalisis dan mendeskripsikan potensi pemalsuan data oleh kelompok wajib pajak pada pengaturan pajak penghasilan dalam Pasal 2 Ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013.

D. Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini berusaha menganalisis pengaturan tentang pajak penghasilan pada kelompok wajib pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 dan implikasinya terhadap terjadinya tindak pidana pemalsuan data oleh wajib pajak. Melalui penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangsih ilmu hukum pidana dan mengenai implikasi pengaturan pajak penghasilan berdasarkan peredaran bruto tertentu atau omset dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 terhadap tindak pidana pemalsuan data oleh kelompok Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentut tersebut.

2. Manfaat Praktis/Aplikatif

Adapun manfaat praktis dari penelitian yang akan dilaksanakan berguna untuk

a. Bagi Mahasiswa

Sebagai bahan rujukan guna memperdalam pengetahuan mengenai hukum pidana yakni tindak pidana di bidang perpajakan khususnya terkait dengan pajak penghasilan.

b. Bagi Wajib Pajak

Sebagai bahan masukan bagi wajib pajak khususnya wajib pajak dengan peredaran bruto tertentu agar lebih berhati-hati dalam membuat pembukuan, pencatatan dan penyetoran pajak penghasilan mereka.

c. Bagi Pembentukan PP terkait pajak penghasilan

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi pembentukan Peraturan Pemerintah khususnya peraturan pelaksana UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Diharapkan melalui penelitian ini pembentukan PP sebagai pelaksana UU PPh menjadi lebih baik dimasa mendatang.

d. Bagi Masyarakat

Sebagai bahan masukan dan sumbangan pemikiran dalam bidang ilmu hukum. Melalui penelitian ini diharapkan masyarakat lebih mengenal pengaturan tentang pajak penghasilan pada wajib pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 dan implikasinya terhadap terjadinya tindak pidana pemalsuan data oleh wajib pajak.

e. Bagi Hakim

Sebagai bahan masukan bagi hakim dalam memutus perkara perpajakan khususnya pemalsuan data oleh wajib pajak yang memakai norma perhitungan berdasarkan PP no 46 tahun 2013. Diharapkan Hakim lebih adil dalam memutus perkara tersebut dengan melihat bagaimana PP ini memberatkan para wajib pajak yang memakai norma perhitungan didalamnya.

E. Sistmatika Penulisan

Sistematika dalam penulisan ini adalah sebagai berikut:

BAB I : PENDAHULUAN

Dalam bab ini membahas mengenai: latar belakang, rumusan masalah, tujuan, manfaat dan sistematika penulisan.

BAB II : KAJIAN PUSTAKA

Pada bab ini memuat uraian yang sistematis dan logis mengenai: Asas-asas dalam pemungutan pajak, pajak penghasilan, tindak pidana, tindak pidana pemalsuan data, ketentuan- ketentuan pidana dalam bidang perpajakan.

BAB III : METODE PENELITIAN

Dalam bab ini membahas mengenai: jenis penelitian, metode pendekatan penelitian, jenis dan sumber bahan hukum, teknik pengumpulan bahan hukum, teknik analisa bahan hukum, dan definisi konseptual.

BAB IV : HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini membahas tentang hasil dan pembahasan kajian.

BAB V : PENUTUP

Bab ini berisi kesimpulan yang diperoleh dari analisis atau pembahasan yang telah dilakukan untuk menjawab masalah yang diangkat. Disamping itu, bab ini juga memuat saran dari penulis untuk kepentingan teoritis, praktis, maupun untuk penelitian lebih lanjut.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

A. Pajak Penghasilan

1. Pengertian Pajak Penghasilan

“Adalah pajak yang dikenakan terhadap Subjek Pajak penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam satu tahun pajak”.⁹

2. Objek pajak Penghasilan

Adalah semua penghasilan yakni setiap pertambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh atau diterima oleh Wajib Pajak (WP), yang berasal dari luar Indonesia maupun dari Indonesia, yang dapat digunakan untuk menambah kekayaan atau untuk konsumsi Wajib pajak yang bersangkutan menggunakan nama dan dalam bentuk apapun termasuk:

- a. Setiap imbalan atau penggantian terkait jasa atau pekerjaan yang diperoleh atau diterima termasuk upah, tunjangan, uang pensiun, bonus, komisi, honorarium, gaji, gratifikasi atau imbalan dalam bentuk lainnya kecuali ditentukan lain dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan.
- b. Setiap pekerjaan atau hadiah dari undian atau kegiatan dan penghargaan.
- c. Keuntungan dari usaha.

⁹Siti Resmi, **PERPAJAKAN (Teori dan Kasus)**, Salemba Empat, Yogyakarta, 2011, hlm 74.

- d. keuntungan dari pengalihan harta atau penjualan termasuk:
- i. Setiap keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal.
 - ii. “Setiap keuntungan yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu atau anggota”.
 - iii. Setiap keuntungan dari likuidasi, pemecahan, peleburan, penggabungan, pemekaran atau pengambil alihan usaha.
 - iv. Setiap keuntungan dari pengalihan harta yang berupa bantuan atau sumbangan, hibah kecuali yang diberikan untuk badan pendidikan atau badan sosial atau keagamaan atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dan keluarga sedarah di dalam garis keturunan lurus satu derajat sepanjang berhubungan dengan pekerjaan, usaha, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang terkait.
 - v. Setiap keuntungan dari pengalihan atau penjualan seluruh atau sebagian hak penambangan, tanda turut serta dalam pemodalan atau pembiayaan dalam perusahaan pertambangan.
- e. Penerimaan kembali dari pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai suatu biaya.
- f. Setiap bunga termasuk imbalan karena jaminan pengembalian hutang, premium, maupun diskonto.

- g. Setiap dividen dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha koperasi.
- h. Setiap *royalty* atau imbalan atas penggunaan hak.
- i. Setiap sewa dan penghasilan lain yang berhubungan dengan penggunaan harta.
- j. Setiap penerimaan atau perolehan pembayaran berkala.
- k. Setiap keuntungan yang diperoleh dari pembebasan hutang, kecuali sampai pada jumlah tertentu sesuai dengan Peraturan Pemerintah.
- l. Setiap keuntungan yang didapat dari selisih kurs mata uang asing.
- m. Premi Asuransi.
- n. Setiap selisih lebih penilaian kembali suatu aktiva.
- o. Setiap iuran yang diperoleh atau diterima perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari WP yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas.
- p. Setiap tambahan kekayaan neto bersih yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak.
- q. Penghasilan dari usaha yang berbasis syariah.
- r. Surplus Bank Indonesia.
- s. Setiap imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang yang mengatur mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

3. Objek Pajak PPh Final

Termasuk Objek PPh Final yakni :

- a. Bunga deposito dan tabungan lainnya;
- b. Setiap penghasilan berupa hadiah undian;
- c. Setiap penghasilan yang didapat dari transaksi saham dan sekuritas yang lain di bursa efek;
- d. Setiap penghasilan transaksi pengalihan harta berupa bangunan dan atau tanah, serta
- e. Penghasilan-penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

4. Penghitungan Pajak Penghasilan

- a. Pajak penghasilan pasal 17 uu PPh

Pajak Penghasilan bagi wajib pajak dalam dan bentuk usaha tetap setahun dapat dihitung sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU PPh yakni:

- i. Pajak Penghasilan (wajib Pajak badan)

Penghasilan kena pajak/netto/(penghasilan bruto – biaya yang diperkenankan dalam UU PPh) x tariff pajak

- ii. Pajak Penghasilan (wajib pajak orang pribadi)

Penghasilan kena pajak/(penghasilan netto-PTKP)/(penghasilan bruto – biaya yang diperkenankan /UU PPh – PTKP) x tarif pasal 17

Untuk keperluan penghitungan PPh yang terutang di akhir tahun, penghasilan kena pajak dibulatkan kebawah hingga ribuan penuh, missal : Rp. 167.990.500,- dibulatkan menjadi : Rp. 167.990.000,-

b. Pajak Penghasilan PP no 46 tahun 2013

Menurut pasal 3 Ayat (1) PP no 46 tahun 2013 penghitungan pajak terhutang bagi wajib pajak adalah 1% dari peredaran omzet/bruto seluruh gerai/counter/outlet/sejenisnya setiap bulan dalam satu tahun pajak dengan ketentuan peredaran bruto tersebut tidak melebihi Rp. 4.800.000.000,- dalam 1 tahun pajak.

5. Subjek Pajak Penghasilan dalam PP Nomor 46 Tahun 2013

Subjek Pajak Penghasilan dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 adalah¹⁰:

- a. Orang Pribadi;
- b. Badan, tidak termasuk Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang menerima penghasilan dari usaha dengan peredaran bruto (omzet) yang tidak melebihi Rp4,8 miliar dalam 1 (satu) Tahun Pajak.

Terdapat Pengecualian Subjek Pajak Penghasilan sesuai PP Nomor 46 Tahun 2013 yakni:

- a. Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha perdagangan dan/atau jasa yang menggunakan sarana yang dapat dibongkar pasang dan menggunakan sebagian atau seluruh tempat untuk kepentingan umum.

¹⁰ Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 46 tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu.

Misalnya: pedagang keliling, pedagang asongan, warung tenda di area kaki-lima, dan sejenisnya;

b. Badan yang belum beroperasi secara komersial atau yang dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah beroperasi secara komersial memperoleh peredaran bruto (omzet) melebihi Rp4,8 miliar.

B. Asas Pemungutan Pajak

Dalam Abad ke-18, Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *an inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations* (terkenal dengan nama *wealth of nations*) mengemukakan ajarannya sebagai asas pemungutan pajak yang dinamainya dengan nama “*the four maxims*” dan diuraikan sebagai berikut¹¹:

1. Pembagian tekanan pajak untuk setiap subjek pajak sebaiknya dilakukan secara seimbang sesuai kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmati masing-masing subjek pajak tersebut, dibawah perlindungan pemerintah (asas pembagian/asas kepentingan/*equality*). Dalam asas “*equality*” ini melarang suatu Negara mengadakan semacam diskriminasi di antara sesama wajib pajak, dalam keadaan yang sama (*equal*) para wajib pajak harus dikenakan pajak yang nilainya sama.
2. Pajak yang harus dibayar oleh seorang harus terang/jelas (*certain*) dan tidak mengenal kompromis (*not arbitrary*). Dalam asas “*certainly*” ini, kepastian hukum yang sangat dipentingkan adalah yang

¹¹R.Santoso Brotodiharjo, **Pengantar Ilmu Hukum Pajak**, Refika Aditama.2003, hlm 27.

mengenai atau terkait dengan subjek – objek, besarnya pajak dan juga ketentuan mengenai waktu terkait dengan pembayarannya.

3. *“every tax ought to be levied at the time, or in manner, in which it is most likely to be convenient for contributor to pay it”*. Teknik pemungutan yang dianjurkan ini (juga disebut dengan *“covenant payment”*) yang menetapkan bahwa pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi wajib pajak, yaitu saat-saat paling dekat dengan waktu diterimanya penghasilan dari yang bersangkutan.
4. *“every tax ought be contrived as both to take out and to keep out of pocket of people as little as possible over and above what it brings into public treasury of state”*. Asas efisiensi tersebut adalah pemungutan pajak sebaiknya dilakukan sehemat mungkin dan biaya peungutannya tidak melebihi pajak yang didapat.

Pada umumnya dalam hukum pajak oleh sarjana-sarjana setelah (mangkatnya) Adam Smith, selain asas keadilan (yang tercakup dalam kategori besar dibawah nama *“asas menurut falsafah hukum”*) juga diajarkan asas-asas lain yang tidak kurang pentingnya untuk mendapat perhatian penuh yaitu asas Yuridis, asas ekonomis dan asas *financial*.

Dalam membandingkannya dengan *“the four maxims”*, dapat ditarik kesimpulan bahwa di antara ajaran – ajaran tersebut ditemukan jiwa yang sama yaitu : asas keadilan dalam maxims pertama asas yuridis dalam

maxims ke-2, sedangkan asas ekonomis dan financial masing-masing dalam maxims ke-3 dan ke-4.¹²

5. Asas Keadilan dalam Pajak

Mengingat bahwa keadilan merupakan pengertian yang subjektif dan relatif, maka diperlukan tolok ukur untuk mengartikan keadilan dalam bidang perpajakan, maka asas keadilan menurut hukum pajak ditentukan dalam pembuatan peraturan perundang-undangan perpajakan, yaitu harus memenuhi asas-asas sebagai berikut¹³:

- a. Asas *equality* atau persamaan, yaitu orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dibebani dengan pajak yang sama (pajak subjektif) dan barang yang sama harus dikenai pajak yang sama (pajak objektif).
- b. “Asas *Equity/bilijkheid*/kepatutan, yaitu keadilan yang bersifat husus yang diterapkan pada kasus tertentu. Missal, jika seorang yang merasa diperlakukan tidak adil dalam masalah perpajakan, maka dapat mengejukan perlindungan hukum ke komisi ombudsman Nasional untuk menghapuskan atau menurunkan pajak yang dikenakan padanya”.¹⁴
- c. Asas sesuai daya pikul, yaitu kesamaan dalam daya pikul WP, dengan kata lain beban pajak harus sama seimbang dengan daya pikul.

¹²*Ibid* hlmn 29

¹³Rochmat Soemitro, *Asas-asas hukum perpajakan*, Bina Cipta Bandung, 1991. hlm 8-33.

¹⁴Syofrin Sofyan, “BPSP sebagai badan peradilan pajak (BPP) merupakan administrasi murni”, Artikel dalam jurnal perpajakan Indonesia (JPI), No.5, Desember 2002, Jakarta, hlm. 24-30.

- d. Asas Non-diskriminasi yaitu, suatu hukum tertentu harus diterapkan dalam kasus-kasus yang sama atau dalam kasus yang sama harus diberlakukan perlakuan hukum yang sama dengan tidak membedakan golongan, agama, politik, ras, stratifikasi sosial.

C. Sistem Pengenaan Pajak

Sistem pemungutan pajak mencakup kewenangan dan tanggung jawab untuk menghitung dan menetapkan besarnya suatu utang pajak pada Wajib Pajak. Dikenal 3 sistem pengenaan pajak yakni ;

1. *Official Assesment system*

“*Official assesment system* merupakan sistem pengenaan pajak yang memberi kewenangan *fiscus* sebagai wakil pemerintah untuk menentukan besar utang pajak untuk setiap wajib pajak. Ciri-ciri dari sytem ini adalah :

- a. Kewenangan menentukan besar pajak terutang pada fiskus;
- b. Wajib pajak bersifat pasif;
- c. Utang pajak timbul setelah fiskus mengeluarkan surat ketetapan pajak”.¹⁵

Fiscus dalam sistem ini masih sangat dominan dalam hal penghitungan dan penetapan pajak yang terutang. Sistem ini

¹⁵ Sri Pudyatmoko, **Pengantar Hukum Pajak**, Andi, Yogyakarta, 2005, hlm 79.

diperuntukan bagi masyarakat luas semua lapisan yang kebanyakan masuk kategori Wajib Pajak yang belum mampu disertai tanggung jawab untuk menghitung besarnya pajak terhutang mereka. Contoh penggunaan sistem ini adalah pada Pajak Bumi dan Bangunan.

2. *Self Assessment System*

“*Self assessment system* merupakan suatu system pengenaan pajakyang member kewenangan kepada Wajib Pajak dalam menentukan sendiri besar pajak yang terhutang. Adapun ciri dari sistem ini adalah :

- a. Kewenangan untuk menentukan besarnya pajak terutang ada wajib pajak sendiri,
- b. Wajib pajak aktif, mulai menghitung,menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang,
- c. *Fiscus* tidak ikut campur hanya mengawasi”.¹⁶

Penerapan sistem ini adalah pada jenis pajak tertentu dimana Wajib Pajak dirasa mampu untuk menghitung dan menetapkan sendiri besarnya pajak terhutang mereka. Contoh Penggunaan sistem pemungutan ini adalah pada ; Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa, Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

3. *With Holding System*

With holding system merupakan sistem pengenaan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan Wajib Pajak

¹⁶*Ibid* hlm 80.

bersangkutan dan bukan *fiscus*) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang dari wajib pajak. Ciri dari sistem ini adalah wewenang menentukan besaran pajak yang terutang ada pada pihak ketiga selain Wajib Pajak dan *fiscus*.¹⁷

D. Perlawanan Terhadap Pajak

Pajak merupakan suatu hal yang membebani dan mengurangi kemampuan daya beli Wajib Pajak. Dapat dikatakan juga sebagai sesuatu yang tidak menguntungkan dilihat dari kepentingan individu Wajib Pajak sendiri dan dapat mendorong upaya dari para Wajib Pajak untuk menghindarinya dengan melakukan perlawanan terhadapnya. Perlawanan terhadap pajak sendiri dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu perlawanan pasif dan perlawan aktif.

1. Perlawanan Pasif

Jenis Perlawanan ini terdiri atas hambatan-hambatan yang mempersulit pemungutan pajak yang bukan berasal dari wajib pajak. Hambatan-hambatan tersebut terjadi karena keadaan yang ada di sekitar Wajib Pajak itu. Hambatan-hambatan tersebut berasal dari struktur ekonomi, perkembangan moral dan intelektual penduduk, dan teknik pemungutan pajak yang tidak mudah diterapkan pada masyarakat yang bersangkutan.

¹⁷*Ibid* hlm 81.

2. Perlawanan Aktif

Perlawanan ini meliputi segala usaha yang secara langsung ditujukan pada *fiscus* dengan tujuan untuk menghindari pajak. Beberapa bentuk perlawanan aktif antara lain :

a. Penghindaran Diri Dari Pajak

Pada umumnya cara-cara penghindaran diri tidak melanggar Undang-Undang dan dapat dilakukan oleh Wajib Pajak tanpa harus mendapatkan sanksi.

b. Mengelak Pajak

Berbeda dengan penghindaran diri terhadap pajak yang tidak bertentangan dengan Undang-Undang, pengelakan terhadap pajak merupakan sebuah tindakan perlawanan terhadap pajak yang melanggar ketentuan Undang-Undang.

c. Melalaikan Pajak

“ Perbuatan seperti ini dilakukan dengan tidak memenuhi kewajiban-kewajiban formal yang sudah menjadi tanggung jawab penanggung pajak. Wajib Pajak yang disertai tanggung jawab untuk secara aktif mengambil dan mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) berkaitan dengan

penerapan sistem *self assessment* tidak melakukan kewajiban tersebut sehingga pajak menjadi tidak dapat dipungut sebagaimana mestinya. Hal tersebut terjadi dengan tidak dibayarnya pajak yang terutang”.¹⁸

E. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Suatu perbuatan dianggap sebagai tindak pidana jika perbuatan tersebut memenuhi rumusan yang diberikan dalam suatu ketentuan pidana. Dengan kata lain, agar suatu perbuatan dapat dikatakan sebagai suatu tindak pidana, perbuatan itu harus sesuai dengan perumusan perbuatan pidana yang telah diberikan oleh Undang-Undang. Ketentuan pidana sendiri tidak hanya terdapat dalam kitab undang – undang hukum pidana, dalam Undang-Undang lain dapat ditemukan juga ketentuan-ketentuan pidana seperti dalam Undang-Undang perpajakan, Imigrasi, Narkotika dan lain sebagainya.

Setiap perbuatan dianggap sebagai tindak pidana perpajakan dirumuskan dalam Undang-Undang. Perumusan tindak pidana perpajakan terutama terdapat dalam Undang-Undang yang mengatur hukum pajak formal yaitu UU Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Selain itu, perumusan tindak pidana perpajakan, juga dapat kita jumpai dalam UU pajak yang mengatur ketentuan hukum pajak materiil. Sumber lainnya ialah perumusan dalam KUHP sendiri, yang juga

¹⁸*Ibid.* hlm 196.

memuat perumusan umum tindak pidana seperti pemerasan, penyuapan, penggelapan dan penipuan. “Jika tindak pidana tersebut dilakukan dalam bidang perpajakan, dikatakan bahwa perbuatan itu merupakan tindak pidana perpajakan, walaupun perumusannya tidak terdapat dalam perundang-undangan pajak”.¹⁹

Tindak pidana dalam bidang perpajakan tidak termasuk golongan tindak pidana yang bersifat merugikan perekonomian dan keuangan Negara saja. Karena menimbulkan kerugian perekonomian dan keuangan Negara adalah delik pada tindak pidana korupsi. Tindak pidana dalam bidang perpajakan memiliki delik tersendiri yang mirip dengan tindak pidana korupsi yakni “*dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara*”. Meskipun mirip, kerugian dalam delik tindak pidana perpajakan tersebut berbeda dengan delik kerugian pada tindak pidana korupsi. Selain itu, kedua tindak pidana tersebut juga diatur dalam Undang-Undang khusus yang berlainan. Sehingga masing-masing deliknya berbeda.

Sesuai dengan asas hukum “*lex specialis derogat legi generali*” yakni asas penafsiran hukum yang menyatakan bahwa hukum yang bersifat khusus (*lex specialis*) mengesampingkan hukum yang bersifat umum (*lex generalis*). Maka, delik pajak yang sudah diatur dalam UU tersendiri tidak boleh disamakan dengan delik pada UU khusus lainnya. Pada contoh diatas yakni unsur kerugian dalam delik perpajakan dengan unsur kerugian dalam delik korupsi meskipun hampir sama tapi tetap memiliki perbedaan yang substantif.

¹⁹Syamsyah, **Tindak Pidana Perpajakan**. Alumni, Bandung, 2011, hlm 3.

“Kata dapat dalam unsur delik pajak berupa dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara tidak selalu harus terjelma atau terjadi. Oleh karena pendapatan dalam sektor pajak ditetapkan dalam Undang-Undang Anggaran Pendapatan dan belanja Negara (UUAPBN) hanya bersifat perkiraan atau dugaan dalam jangka waktu satu tahun. Perkiraan atau dugaan itu merupakan bagian dari kata “dapat” menimbulkan kerugian pada perekonomian Negara. Apalagi kalau terbukti menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara sehingga tidak perlu diragukan kebenarannya. Adapun jenis kejahatan di bidang perpajakan, antara lain sebagai berikut”²⁰ :

1. Menghitung atau menetapkan pajak;
2. Bertindak diluar kewenangan;
3. Melakukan pemerasan dan pengancaman;
4. Penyalahgunaan kekuasaan;
5. Tidak mendaftarkan diri atau melaporkan usahanya;
6. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
7. Pemalsuan surat pemberitahuan;
8. Menyalahgunakan nomor pokok wajib pajak;
9. Menggunakan tanpa hak nomor pokok wajib pajak;
10. Menyalahgunakan pengukuhan pengusaha kena pajak;
11. Menolak untuk diperiksa;
12. Pemalsuan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain;

²⁰ Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, **Kejahatan di Bidang Perpajakan**, PT RajaGrafindo, Jakarta, 2011, hlm 9-11

13. Tidak menyelenggarakan pencatatan atau pembukuan di Indonesia, tidak memperlihatkan catatan, buku, atau dokumen lain;
14. Tidak menyimpan catatan, buku atau dokumen - dokumen yang menjadi dasar pencatatan atau pembukuan.
15. Tidak menyetor pajak yang telah dipotong atau dipungut;
16. Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti – bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak;
17. Menerbitkan suatu faktur pajak namun belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak;
18. Tidak memberikan keterangan atau bukti;
19. Menghalangi atau mempersulit penyidikan delik pajak;
20. Tidak memenuhi kewajiban memberikan data atau informasi;
21. Tidak terpenuhi kewajiban pejabat pajak dan pihak lain;
22. Tidak memerikan data atau informasi perpajakan;
23. Menyalahgunakan data dan informasi perpajakan;
24. Tidak memenuhi kewajiban merahasiakan rahasia wajib pajak; dan
25. Tidak dipenuhi kewajiban merahasiakan rahasia wajib pajak.

Dalam delik yang dilakukan oleh wajib pajak pribadi dan wajib pajak badan dalam hukum pajak digunakan istilah “setiap orang” atau “seseorang”, bukan menggunakan “barangsiapa” seperti pada hukum pidana. Hal tersebut menunjukkan identitas hukum pajak sebagai hukum khusus di luar hukum pidana meskipun keduanya memiliki substansi hukum dalam aspek kepidanaan. Sehingga aspek kepidanaan dalam

hukum pajak tidak dapat dikatakan sebagai aspek kepidanaan yang terfokus pada KUHP.

F. Tindak Pidana Pemalsuan Data

Tindak Pidana Pemalsuan Data dilakukan oleh wajib pajak. Ketentuan Pidana Tindak Pidana pidana pemalsuan data terdapat pada pasal 39 (1) huruf f. Dalam ketentuan tersebut termuat 3 tindak pidana dalam bidang perpajakan yakni:

1. Memperlihatkan pembukuan palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan sebenarnya;
2. Memperlihatkan pencatatan yang palsu atau dipalsukan atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya dan
3. Memperlihatkan dokumen palsu dipalsukan atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya.

“Ketiga tindak pidana tersebut memiliki modus yang berbeda, namun sama-sama berpotensi menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara. Palsu dalam ketiga tindak pidana tersebut diartikan sebagai suatu keadaan yang tidak benar atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya”.²¹ Tindak pidana tersebut dapat dilakukan oleh setiap orang sehingga secara implisit cangkupannya adalah wajib pajak orang pribadi dan badan hukum. Delik yang dirumuskan dalam pasal 39A ayat (1) huruf f tersebut dapat dilakukan oleh wajib pajak badan sebagai pemegang hak

²¹*Ibid* hlm 64.

dan kewajiban dalam bidang perpajakan, sehingga cukup masuk akal jika wajib pajak badan masuk juga ke dalam cangkupan delik tersebut.

“Penalaran lain bahwa orang pribadi bukanlah satu-satunya yang tercangkup dalam delik ini adalah, karena definisi penanggung pajak dalam Pasal 1 angka 28 UU KUP ini adalah badan atau orang-orang pribadi yang memiliki tanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk perwakilan atau wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan-ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan demikian, jelas sekali bahwa apabila delik yang dilakukan ini terkait dengan pemenuhan kewajiban wajib pajak badan, wajib pajak yang bersangkutan dapat menjadi pihak yang wajib menanggung pembayaran pajak sekalipun pajak ini diakibatkan oleh pihak lain yang melakukan delik itu”.²²Jadi setiap orang dalam pasal 39 ayat (1) ini memiliki arti yang luas bukan hanya orang pribadi saja.

Meskipun wajib pajak badan masuk ke dalam cangkupan delik pada pasal 39 ayat (1), namun rumusan sanksi pidana dalam pasal ini tidak mengakomodir wajib pajak badan hukum sebagai pelaku delik. Jadi Apabila suatu korporasi melakukan delik pidana perpajakan dalam pasal 39 ayat (1) tidak dapat dikenai ketentuan pidana dalam pasal 39 tersebut

²²Wan Juli dan Titik Suharti, **Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan**, Prespektif Edisi Volume XVII No. 2 Edisi Mei. Surabaya, 2012.

karena tidak adanya ketentuan mengenai bagaimana atau kapan suatu delik pidana di bidang perpajakan dikatakan telah dilakukan oleh korporasi.

BAB III

METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan oleh penulis dalam meneliti permasalahan pada penelitian ini adalah penelitian normatif. “Penelitian normatif adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi. Penelitian normatif tidak perlu dimulai dengan hipotesis. Dengan demikian istilah variable bebas dan variable terikat tidak dikenal di dalam penelitian normatif”.²³

B. Metode Pendekatan

Sebagai penelitian hukum normatif, pendekatan yang digunakan adalah :

- a. Pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*).

“Dalam metode pendekatan perundang-undangan peneliti perlu memahami asas-asas, dan hierarki peraturan perundang-undangan. Jika demikian, pendekatan peraturan perundang-undangan adalah pendekatan dengan menggunakan regulasi dan legislasi”.²⁴

- b. Pendekatan Konseptual

²³ Marzuki, Peter Mahmud, **Penelitian Hukum**, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2005, hlm 35.

²⁴ *ibid*, hlm 96-97.

Dalam pendekatan konseptual, penulis menggunakan doktrin dan pandangan dari sarjana dalam ilmu hukum untuk memahami isu hukum yang diteliti.

C. Jenis Dan Sumber Bahan Hukum

a. Jenis Bahan Hukum

1. Bahan Hukum Primer

“Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang autoritatif artinya mempunyai otoritas”.²⁵ Bahan hukum primer yang digunakan adalah:

- Pasal 1, Pasal 2, Pasal 4 ayat (2), Pasal 6, Pasal 11, Pasal 17 UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.
- Pasal 39 Ayat (1) UU Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan.
- Pasal 1, Pasal 2, Pasal 3, Pasal 4 PP Nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu.

2. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder yang digunakan dalam penulisan penelitian ini adalah bahan hukum yang dapat memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, yaitu berupa literatur-literatur/ buku-buku yang terkait dengan Perpajakan khususnya tentang

²⁵*ibid*, hlm 141.

pajak penghasilan dan tindak pidana di bidang perpajakan, hasil karya dari kalangan hukum, makalah, dan lain sebagainya.

3. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier yang digunakan dalam penelitian ini adalah bahan yang bisa memberikan petunjuk dan penjelasan terhadap bahan hukum primer seperti kamus, artikel, jurnal-jurnal hukum, artikel dari internet, dan lain sebagainya.

b. Sumber Bahan Hukum

- Peraturan Perundang-undangan

D. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Berdasarkan metode pendekatan yang digunakan, maka teknik yang diterapkan dalam pengumpulan bahan hukum yang diperlukan dalam penelitian ini adalah melalui:

a. Studi Kepustakaan

Cara memperoleh bahan hukum dalam penelitian ini adalah dengan melakukan penelusuran pustaka, yang diperoleh dari:

- Pusat Dokumentasi dan Informasi Hukum (PDIH) Fakultas Hukum Universitas Brawijaya dan Perpustakaan Umum Kota Malang.

b. Akses Internet

Cara memperoleh bahan hukum dalam penelitian ini adalah dengan mengakses website-website yang terkait dengan permasalahan penelitian.

E. Teknik Analisa Bahan Hukum

Teknik analisa bahan hukum yang digunakan adalah interpretasi gramatikal. “Intrepretasi gramatikal merupakan cara penafsiran atau penjelasan yang paling sederhana untuk mengetahui makna ketentuan undang-undang dengan menguraikannya menurut bahasa, susunan kata atau bunyinya”.²⁶

F. Definisi Operasional

- a. Peredaran Bruto/omset adalah Semua penghasilan bruto yang diterima atau diperoleh dari kegiatan usaha sebelum dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.
- b. “Tahun Pajak adalah tahun takwim, namun Wajib Pajak dapat menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun takwim sepanjang tahun buku tersebut meliputi jangka waktu 12 bulan”.²⁷
- c. *Fiscus* adalah seluruh aparat perpajakan sebagai wakil Negara.

²⁶Mertokusumo, Sudikno, **Mengenal Hukum Suatu Pengantar**, Liberty, Yogyakarta, 2005, hlm 171.

²⁷Penjelasan Pasal 1 UU nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan

- d. Data adalah “kumpulan huruf, angka atau citra yang bentuknya dapat berupa surat, dokumen, buku atau catatan baik dalam bentuk elektronik maupun bukan elektronik yang dapat dikembangkan dan dianalisis untuk mengetahui ada tidaknya bukti permulaan delik pajak yang menjadi dasar pelaporan yang belum dianalisis”.²⁸
- e. Pembukuan adalah “suatu proses pencatatan yang teratur untuk mengumpulkan informasi dan data keuangan yang meliputi kewajiban, harta, biaya dan penghasilan, kewajiban, modal, serta harga penyerahan dan perolehan jasa atau barang, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa laporan neraca dan laba untuk periode Tahun Pajak tersebut”.²⁹

²⁸ Pasal 1 angka 2 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2012 tentang Pemberian dan Penghimpunan data dan Informasi yang Berkaitan dengan Perpajakan.

²⁹ Pasal 1 angka 29 UU no 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Jadwal Pelaksanaan Penelitian

No.	Kegiatan	Bulan Ke						
		I	II	III	IV	V	VI	VII
1.	Persiapan	x						
2.	Melakukan Studi Pustaka		x					
3.	Menyusun In- strument Penelitian			x				
4.	Melaksanakan Penelitian Bahan Hukum				x	x		
5.	Menganalisis Data					x		
6.	Menulis Laporan Skripsi						x	x

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Pertentangan Pengaturan Terkait Pajak Penghasilan Dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

Pajak Penghasilan termasuk salah satu jenis pajak yang sifatnya subjektif. Subyek pajak dikenai pajak apabila subjek pajak tersebut menerima atau memperoleh penghasilan. Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, subyek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan disebut sebagai Wajib Pajak.

Pengaturan Pajak penghasilan terdapat dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan yang selanjutnya disebut PPh. UU PPh secara umum mengatur tentang norma-norma penghitungan pajak penghasilan termasuk jenis-jenis pajak penghasilan yang dikenai tarif final. Selain pada peraturan tersebut di tahun 2013 terbit PP yang juga mengatur pajak penghasilan yang sifatnya final. Yang dimaksud dengan pajak penghasilan final tersebut adalah kelompok wajib pajak yang memiliki peredaran bruto di bawah 4.8 Miliar rupiah dalam 1 tahun pajak. Untuk pertama kali ada peraturan yang mengatur penarikan pajak penghasilan pada suatu kelompok wajib pajak berdasarkan jumlah penghasilan.

Pajak penghasilan final sendiri sebenarnya telah diatur sebelum terbitnya PP nomor 46 Tahun 2013 yakni pada pasal 4 ayat (2) UU no 36 tahun 2008

tentang pajak penghasilan. Dalam pasal 4 ayat (2) UU no 36 tahun 2008 dikatakan “pajak penghasilan yang bersifat final meliputi ; (a) penghasilan yang dapat berupa bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, surat utang Negara, dan bunga obligasi, dan bunga simpanan para anggota koperasi yang termasuk orang pribadi yang dibayarkan oleh koperasi yang bersangkutan; (b) penghasilan yang berupa hadiah undian; (c) penghasilan yang didapat dari transaksi derivatif yang diperjualbelikan di bursa, transaksi saham dan sekuritas lain, serta transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura; (d) penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah dan (e) penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha *real estate* usaha jasa konstruksi, dan persewaan bangunan dan/atau tanah”.³⁰ Sedangkan dalam PP Nomor 46 Tahun 2013 pajak penghasilan yang dikenai pajak penghasilan final adalah ; penghasilan dengan peredaran bruto tertentu yang mana peredaran bruto tersebut disebutkan dalam pasal 2 ayat (1) huruf b yakni tidak pendapatan bruto yang tidak melebihi 4.8 miliar rupiah dalam satu tahun pajak. Pasal 4 ayat (1) huruf e UU PPh memang memungkinkan untuk terbitnya PP yang mengatur masalah pajak penghasilan final lain selain dari yang telah disebutkan dalam UU PPh. Namun, pajak penghasilan yang disebutkan dalam PP 46 tahun 2013 adalah bertentangan dengan pasal-pasal serta norma penghitungan dalam UU PPh. Karena Dalam UU PPh mengatur secara spesifik setiap jenis pajak penghasilan namun dalam PP 46 tahun 2013 mengatur kelompok penghasilan tertentu.

³⁰Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

Perbedaan tersebut adalah pada objek pajak penghasilan. Dalam UU PPh objek pajak penghasilan yakni penghasilan yang didefinisikan sebagaimana tertulis dalam pasal 4 ayat (1) UU PPh sebagai setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh atau diterima oleh wajib pajak Wajib Pajak yang dapat digunakan untuk keperluan menambah kekayaan atau untuk konsumsi Wajib Pajak yang bersangkutan, baik yang berasal dari luar Indonesia maupun dari dalam Indonesia, dengan menggunakan nama dan dalam bentuk apa pun itu, sehingga pajak penghasilan dipungut berdasarkan penghasilan netto/bersih Wajib Pajak. Sedangkan dalam PP No. 46 Tahun 2013 tentang objek pajak penghasilan yakni sebagaimana yang telah ditegaskan juga dalam pasal 2 ayat (1) yang bunyinya : “Atas penghasilan dari usaha yang diperoleh atau diterima Wajib Pajak yang memiliki jumlah peredaran bruto tertentu, dikenai Pajak Penghasilan yang sifatnya final”. Pajak Penghasilan dalam PP ini dipungut berdasarkan Peredaran bruto Wajib Pajak dalam satu tahun pajak. Dalam PP tersebut Pemerintah terkesan melakukan suatu penafsiran bebas terkait penghasilan dimana peredaran bruto dimasukkan kategori penghasilan tertentu sehingga peredaranbruto dapat diatur tersendiri dalam Peraturan Pemerintah. Jika suatu penghasilan didefinisikan sendiri sebagai suatu tambahan kemampuan ekonomis, apakah dengan jumlah penghasilan bruto tertentu yang diatur dalam PP tersebut, wajib pajak telah mendapatkan tambahan kemampuan ekonomis. Mengingat peredaran bruto bukan penghasilan bersih setelah dikurangi biaya-biaya produksi. Dari sini terlihat bahwa objek pajak dalam PP 46 tahun 2013 berbeda dengan objek pajak dalam UU PPh.

Perbedaan lain antara UU PPh dengan PP no 46 tahun 2013 adalah pada objek pajak dalam kedua peraturan tersebut. Atau dapat dikatakan dalam PP 46 tahun 2013 memunculkan objek pajak baru dalam yang lain dari yang telah ada dalam UU PPh. Hal tersebut tentu saja bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Indonesia. Dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia jelas menyebutkan bahwa setiap pungutan yang sifatnya memaksa (termasuk perpajakan) untuk keperluan Negara harus dipungut berdasarkan Undang-Undang. Dengan demikian jika pemerintah ingin mengenakan pajak terhadap peredaran bruto (omzet) maka pengenaan pajak tersebut seharusnya berdasar pada Undang-Undang yang harus mendapatkan persetujuan DPR terlebih dahulu, tidak cukup hanya dengan Peraturan Pemerintah saja.

Dalam Pasal 31E Undang-Undang No.36 tahun 2008 tentang PPh, serta PP No. 46 Tahun 2013 menyinggung juga tentang Peredaran Bruto. Namun pengertian peredaran bruto tersebut tidak ditemukan penjelasannya dalam Undang-Undang PPh ataupun dalam PP no, 46 Tahun 2013. Pengertian dari peredaran bruto juga tidak ditemukan terkait dengan penjelasannya pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Pengertian terkait peredaran bruto sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 31E ayat (1) UU PPh dan PP 46 Tahun 2013 baru diketemukan penjelasannya pada SE-02/PJ/2015 Tentang Penegasan Atas Pelaksanaan Pasal 31E Ayat (1) UU nomor 36 tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan. Peredaran Bruto yang dimaksud yaitu semua penghasilan yang diterima dan/atau diperoleh dari luar atau dari kegiatan usaha, setelah dikurangi dengan pengurangan retur dan potongan tunai serta pengurangan

penjualan dalam Tahun Pajak yang bersangkutan, sebelum dikurangi biaya untuk memelihara penghasilan, mendapatkan, dan menagih, baik yang berasal dari luar Indonesia maupun yang berasal dari Indonesia, meliputi:

1. penghasilan yang dikenai Pajak Penghasilan final;
2. Penghasilan yang dikenai Pajak Penghasilan tidak bersifat final;
3. Penghasilan yang sudah dikecualikan dari objek pajak.

Selain dari Perbedaan objek pajak, norma penghitungan besaran pajak dalam PP 46 tahun 2013 dan UU PPh juga berbeda. Dalam PPh. Dalam PP 46 tahun 2013 besaran Pajak Penghasilan terhutang adalah sebesar 1% dari peredaran bruto Wajib Pajak sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 3 ayat (1). Demikian juga pada Pendapatan Tidak Kena Pajak (PTKP), perlu diketahui bahwa PTKP merupakan pengurang yang diberikan untuk menghitung besarnya Laba Kena Pajak (penghasilan kena pajak) bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri yang diberikan bagi wajib pajak orang pribadi, baik yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas maupun wajib pajak yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas. Dengan diberlakukannya PP no. 46 Tahun 2013 tidak lagi dikenal adanya PTKP pada Wajib Pajak Orang pribadi. Padahal PTKP dalam pasal 7 UU PPh ditujukan untuk meringankan beban Wajib Pajak yang memiliki tanggungan keluarga yang besaran PTKP tersebut disesuaikan dengan banyaknya anggota keluarga yang menjadi tanggungan sepenuhnya bagi wajib pajak yang bersangkutan.

Bertentangnya Peraturan Pemerintah Nomor 46 tahun 2013 dengan Undang-Undang nomor 36 tahun 2008, maka PP Nomor 46 tahun 2013

tersebut sudah menyalahi ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Dalam pasal 7 Undang-Undang nomor 12 tahun 2003 ayat (2) mengatakan bahwa kekuatan hukum dari peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarkinya. Sedangkan pada sebelumnya yakni pada ayat (1) disebutkan bahwa dalam hierarki, Undang-undang berada di atas Peraturan Pemerintah. Dengan demikian kekuatan hukum Undang-undang lebih tinggi dari Peraturan Pemerintah. Tidak hanya berhenti disitu saja bahkan Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan nomor 107/PMK.11/2013 sebagai petunjuk pelaksanaan dari PP tersebut. Seharusnya PP tersebut beserta peraturan pelaksanaan turunannya tidak sah dan tidak memiliki kekuatan hukum, Berdasarkan asas *Lex Superiori derogat Legi Inferiori* dan oleh karena itu PP 46 Tahun 2013 tidak dapat dijadikan dasar hukum dalam pengenaan tarif pajak penghasilan.

**B. Potensi Pemalsuan Data Oleh Wajib Pajak Pada Pengaturan
Pemungutan Pajak Penghasilan Berdasarkan Pasal 2 Ayat (1) Peraturan
Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013**

Pajak sebagai salah satu sumber penerimaan Negara memainkan peranan yang sangat penting mengingat proporsi penerimaan pajak di APBN yang dominan. Jika pemerintah ingin mempertahankan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan Negara yang dominan, Pemerintah harus mendorong partisipasi Masyarakat di bidang perpajakan. Hal tersebut dapat dilakukan salah satunya dengan memastikan bahwa wajib pajak

mendapat perlakuan yang baik, adil dan wajar sehingga Wajib Pajak menganggap pemenuhan kewajiban perpajakan bukan hal yang sangat memberatkan. Hal ini penting mengingat penerapan *self assessment system* yang menuntut Wajib Pajak lebih berperan aktif dan jujur dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang ditanggungnya.

Setiap pemungutan pajak sudah seharusnya menggunakan tarif yang wajar berdasarkan teori daya pikul dan berdasarkan asas keadilan dalam pengenaannya. Pemungutan pajak dapat dikatakan adil jika pemungutan pajak sesuai dengan tujuan hukum, untuk mencapai keadilan dalam pemungutan pajak, Undang-Undang beserta pelaksanaan dari pemungutan pajak tersebut harus adil. Dapat dikatakan adil dalam hal pelaksanaannya yaitu dengan memberikan hak bagi wajib pajak untuk mengajukan penundaan dan keberatan dalam melakukan pembayaran, dan hak untuk mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak. Sedangkan dikatakan Adil dalam perundang-undangan diantaranya yakni dengan mengenakan pajak secara merata dan umum, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing wajib pajak.³¹

Pajak penghasilan dengan tarif final berdasar pada peredaran bruto tertentu sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013 ini dirasa tidak memenuhi unsur keadilan karena :

1. Pajak dikenakan berdasar pada jumlah peredaran bruto jumlah tertentu, bukan terhadap jumlah penghasilan.

³¹ Mardiasmo, **Perpajakan**, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2011, hlm 2.

Padahal dalam peredaran bruto (Omzet) tersebut masih terdapat unsur-unsur biaya yang seharusnya dikeluarkan dari penghasilan.

2. Tidak mengenal pengurangan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dalam PP tersebut. Padahal PTKP berfungsi sebagai bentuk perlindungan dan keringanan untuk masyarakat berpenghasilan rendah agar tetap dapat memenuhi kebutuhan dasarnya terlebih dahulu sebelum dibebani kewajiban membayar pajak.

“Pemungutan pajak yang adil, adalah pemungutan pajak yang berdasarkan teori daya pikul, yaitu bahwa beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang yang diukur melalui dua pendekatan yaitu :

1. Pendekatan unsur obyektif, yaitu dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki seseorang; dan
2. Pendekatan unsur subyektif, yaitu dengan melihat besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi seseorang”.³²

Dalam praktek perpajakan di Indonesia saat ini, dikenal adanya istilah Pendapatan Tidak Kena Pajak (PTKP). PTKP adalah suatu nilai tertentu dari penghasilan yang belum dikenakan pajak. Nilai dari penghasilan tersebut merupakan nilai yang dianggap sebagai nilai minimal

³²*ibid*, hlm 3.

bagi seseorang untuk dapat hidup di Indonesia. Dapat dikatakan PTKP merupakan perwujudan dari teori daya pikul.

Untuk nilai PTKP saat ini sesuai dengan PMK 122/PMK.010/2015 adalah Rp. 36.000.000,- (tiga puluh enam juta rupiah) setiap tahun untuk orang pribadi yang belum terikat oleh perkawinan. Jika sudah terikat perkawinan atau sudah memiliki tanggungan, PTKP tersebut akan ditambahkan lagi masing-masing Rp . 3.000.000,- setiap tahun untuk paling banyak 3 tanggungan. Hal tersebut merupakan hal yang wajar dan penulis rasa cukup member suatu keadilan. Berdasarkan teori daya pikul dalam pemungutan pajak penghasilan yang diwujudkan dalam bentuk PTKP tersebut, seseorang baru dapat dikenakan beban pajak jika penghasilan orang tersebut telah melampaui nilai minimum untuk hidup di Indonesia. Dengan kata lain, jika penghasilan seseorang telah melebihi nilai dari PTKP, maka kelebihan nilai tersebut adalah sebagai Pendapatan Kena Pajak. Pendapatan Kena Pajak (PKP) ini yang dijadikan dasar dalam penetapan tarif pajak penghasilan. Namun sayangnya, pendekatan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 46 tahun 2013 sangat bertolak belakang sekaligus menyerobot prinsip atau teori “daya pikul”.

Penggunaan peredaran bruto sebagai dasar pengenaan pajak jelas tidak menghiraukan pemisahan antara PTKP dan PKP wajib pajak. Dalam Peraturan Pemerintah No 46 tahun 2013 ini, setiap omzet atau peredaran bruto dari usaha dikenakan pajak sebesar 1% (satu persen), tanpa melihat apakah wajib pajak atau pelaku usaha tersebut sudah memiliki pendapatan

yang melampaui nilai PTKP yang telah ditetapkan atau tidak. Sebagai contoh, X menggantungkan hidup pada usaha kecil toko kelontong, berstatus menikah dan memiliki 2 orang anak. Omzet penjualan X pada kisaran Rp. 35.000.000,- (tiga puluh lima juta rupiah) setiap bulan. Dari hasil usaha X tersebut, pendapatan bersih yang diperoleh X dalam satu bulan rata-rata sebesar Rp. 3.500.000,- atau sebesar Rp. 42.000.000,- (empat puluh dua juta rupiah) dalam 1 tahun. Berdasar pada Peraturan Pemerintah Nomor 46 tahun 2013, X memiliki kewajiban untuk membayar pajak sebesar Rp. 35.000.000,- x 12 x 1% = Rp 4.200.000,- (empat juta dua ratus ribu rupiah). Padahal, X memiliki tanggungan yakni istri dan dua orang anaknya, biaya PTKP X sebagai wujud dari biaya hidup minimal X adalah sebesar Rp. 45.000.000,- (empat puluh lima juta rupiah). Pengenaan tarif pajak penghasilan berdasarkan peredaran bruto dengan mengesampingkan nilai kebutuhan hidup minimal yang diwujudkan dalam PTKP tersebut tidak memenuhi asas keadilan. Belum lagi jika karena suatu hal tertentu, hitungan nilai omzet barang usahanya, pengusaha yang menjadi wajib pajak tersebut justru memperoleh kerugian. Dalam keadaan tersebut wajib pajak sangat terbebani oleh Peraturan Pemerintah yang tetap memaksa wajib pajak yang merugi tersebut untuk tetap membayar pajak, berdasarkan Pasal 8 PP 46 Tahun 2013; “Wajib Pajak yang dikenai PPh Final berdasarkan PP ini dan menyelenggarakan pembukuan, dapat melakukan kompensasi kerugian (*Lost Carry Forward*) dengan penghasilan yang TIDAK DIKENAKAN PPh Final, dengan ketentuan sebagai berikut: ”

1. Kompensasi kerugian dilakukan mulai tahun fiskal berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun fiskal. Misalnya: Jika PT. JAK mengalami kerugian pada tahun fiskal 2010, maka kerugian tersebut dapat dikompensasikan dengan penghasilan pada tahun fiskal 2011 sampai dengan 2015.
2. Tahun fiskal dikenakan PPh final berdasarkan PP ini tetap diperhitungkan sebagai bagian dari jangka waktu sebagaimana dimaksud di atas. Misalnya: Jika PT. JAK pada tahun fiskal 2014 dikenai PPh Final berdasarkan ketentuan PP ini, maka jangka waktu kompensasi kerugian tetap dihitung sampai dengan tahun fiskal 2015.
3. Kerugian pada suatu tahun fiskal dikenakan PPh final berdasarkan PP ini tidak dapat dikompensasikan pada tahun fiskal berikutnya. Misalnya: Jika PT. JAK pada tahun fiskal 2014 dikenai PPh Final berdasarkan PP ini dan mengalami kerugian berdasarkan pembukuan, maka atas kerugian tersebut tidak dapat dikompensasikan dengan tahun fiskal berikutnya.

Terdapat penelitian terkait penerapan PP No.46 Tahun 2013 terhadap UMKM oleh Maria Yoka Luckvani dengan judul jurnalnya “ANALISIS PERBEDAAN PAJAK PEGHASILAN TERHUTANG BERDASARKAN NORMA PERHITUNGAN DENGAN PPH FINAL

WAJIB PAJAK ORANG PRIBADI USAHAWAN DI BIDANG USAHA
 JASA PADA KPP PRATAMA PURWOKERTO” yang tersaji dalam tabel
 berikut :

Tabel 1

**Daftar Jenis Usaha Jasa beserta PPh Terutang berdasarkan Norma Penghitungan
 dan PPh terutang berdasarkan PPh Final**

NO.	Jenis Usaha	Jumlah Sample	Prosentas e Norma (%)
1	Jasa Ftografi	7	35
2	Angkutan Bermotor untuk Barang Khusus	35	20
3	Reparasi dan Perawatan Sepeda Motor	17	17.5
4	Angkutan Bus Pariwisata	1	20
5	Penjahitan dan Pembuatan Pakaian sesuai Pesanan	6	28
6	Angkutan Bus Antar Provinsi (AKAP)	7	20
7	Angkutan Bermotor untuk Barang Umum	2	20
8	Jasa Perorangan Lainnya	4	35
9	Jasa Boga untuk <i>Event Tertentu (Event Ca- tering)</i>	6	2
10	Angkutan Pedesaan	3	20
11	Jasa Informasi LAInnya	1	12

12	Kegiatan Pemutaran Film	1	31.5
13	Jasa Pangkas Rambut	2	27
14	Jasa Salan Kecantikan	3	27
15	JAsa Agen Perjalanan wisata	3	25
16	JAsa Pengepakan	1	25
17	Jasa Persewaan Alat dan Sewa Guna Usaha Tanpa Hak Opsi Alat Pesta	1	31.5
18	Jasa Hiburan Seni Kreatifitas Lainnya	2	31.5
19	Jasa Pelayanan Kesehatan Tradisional	2	25
20	Pengelolaan dan Pembuangan Sampah Yang Tidak Berbahaya	1	35
21	Jasa Industri untuk Berbagai Pengerjaan Khusus Logam dan Barang dari Logam	1	35

Sumber : Maria Yoka Luckvani, 2014, hlm 9

Perbedaan yang ada antara PPh terutang berdasarkan norma penghitungan dalam UU PPh dengan PPh terutang berdasarkan PPh Final berdasarkan PP no 46 tahun 2013 adalah karena adanya perbedaan tarif. Pada penghitungan norma penghitungan berdasarkan UU PPh, wajib pajak dikenakan tarif lapisan dari 5% sampai dengan 30% sesuai dengan PKP dari masing-masing wajib pajak dan memperhitungkan PKP yang akan berpengaruh terhadap PKP, sedangkan pada penghitungan PPh Fi-

nal menurut PP no 46 tahun 2013 seluruh wajib pajak dikenakan tarif sama sebesar 1% tanpa memperhitungkan PTKP.

Berikut ini akan disajikan tabel yang berisi total jumlah perbedaan PPh terutang berdasarkan norma penghitungan dan PPh terutang berdasarkan PPh Final yang digolongkan berdasarkan peredaran bruto sesuai dengan kriteria UMKM yang diatur dalam UU Nomor 20 Tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM). Peredaran bruto digolongkan sesuai dengan kriteria UMKM karena PPh Final yang dibahas dalam penelitian tersebut mengacu pada PPh Final yang dikenakan untuk kalangan UMKM.

Tabel 2

Perbedaan PPh Terutang berdasarkan Norma Penghitungan dan PPh Terutang berdasarkan PPh Final

Peredaran Bruto (Rp)	PPh Terutang berdasarkan Norma Penghitungan (Rp)	PPh Terutang berdasarkan PPh Final (Rp)	Selisih (Rp)
0 – 300.000.000	17.568.899,56	97.229.382,70	79.660.48 3,14
lebih dari 300.000.000 – 2.500.000.000	104.172.451,63		76.190.96 8,10

lebih dari 2.500.000.000 – 50.000.000.000	0	0	0
Total	121.741.351,18	125.210.866,20	3.469.515,04

Sumber : Maria Yoka Luckvani, 2014, hlm 10

“Pada tabel 2 para wajib pajak di bidang usaha jasa yang memiliki peredaran bruto Rp 0 sampai dengan Rp 300.000.000,- dikenai pajak lebih besar jika dihitung menggunakan PPh Final dibanding dengan PPh terutang yang dihitung dengan norma penghitungan. Dari data yang diperoleh terdapat 102 wajib pajak yang masuk ke dalam kelompok peredaran bruto Rp 0 sampai dengan Rp 300.000.000. Jenis usaha yang dominan pada kelompok peredaran bruto Rp 0 sampai dengan Rp 300.000.000 adalah jenis usaha jasa reparasi dan perawatan sepeda motor dan jasa angkutan bermotor. Dalam kelompok ini juga terdapat 63 wajib pajak yang ketika menghitung PPh terutang dengan norma penghitungan memiliki penghasilan neto lebih kecil dari PTKP sehingga tidak dikenakan pajak tetapi dengan diberlakukannya PPh Final 63 wajib pajak ini dikenakan PPh terutang.

Wajib pajak di bidang usaha jasa yang memiliki peredaran bruto lebih dari Rp 300.000.000 sampai dengan Rp 2.500.000.000 dikenakan PPh terutang lebih kecil jika dihitung dengan PPh Final dibandingkan dengan PPh terutang yang dihitung dengan norma penghitungan.

Perbedaan tersebut karena pengenaan tarif yang berbeda. Pada wajib pajak yang masuk ke dalam kelompok peredaran bruto lebih dari Rp 300.000.000 sampai dengan Rp 2.500.000.000 dikenakan tarif yang besar yaitu sampai 25% ketika menghitung PPh terutang dengan norma penghitungan sedangkan ketika wajib pajak yang masuk ke dalam kelompok ini menghitung PPh terutang dengan PPh Final dikenakan tarif sebesar 1%.

Dengan adanya perbedaan antara PPh terutang berdasarkan norma penghitungan dengan PPh terutang berdasarkan PPh Final maka akan terdapat selisih jumlah PPh terutang yang harus dibayarkan oleh wajib pajak. Selisih besarnya PPh terutang untuk wajib pajak orang pribadi usahawan di bidang usaha jasa yang memiliki peredaran bruto Rp 0 sampai dengan Rp 300.000.000 adalah sebesar Rp 79.660.483,14, sedangkan selisih besarnya PPh terutang untuk Wajib Pajak orang pribadi usahawan di bidang usaha jasa yang memiliki peredaran bruto lebih dari Rp 300.000.000 sampai dengan Rp 2.500.000.000 adalah sebesar Rp Rp 76.190.968,1. Dari selisih tersebut dapat dilihat akan meningkatkan penerimaan PPh sebesar Rp 3.469.515,04. Hal tersebut sesuai dengan tujuan pemerintah agar dengan adanya peraturan ini memberikan kesempatan masyarakat untuk berkontribusi dalam penyelenggaraan Negara dengan membayar pajak dari penghasilan yang diperoleh, khususnya bagi kalangan UMKM.

Dari total keseluruhan PPh terutang dengan norma penghitungan sebesar Rp 121.741.351,18 sedangkan total keseluruhan dengan PPh Final

sebesar Rp 125.210.866,20 selisihnya sebesar Rp 3.469.515,04. Jika dilihat dari segi pengenaan pajak untuk wajib pajak juga terdapat perbedaan besarnya PPh terutang yang harus dibayarkan. Wajib pajak orang pribadi usahawan di bidang usaha jasa yang memiliki peredaran bruto lebih dari Rp 300.000.000 sampai dengan Rp 2.500.000.000 dikenakan PPh terutang lebih kecil jika dihitung dengan PPh Final dibandingkan dengan PPh terutang yang dihitung dengan norma penghitungan. Sedangkan wajib pajak orang pribadi usahawan di bidang usaha jasa yang memiliki peredaran bruto Rp 0 sampai dengan Rp 300.000.000,- dikenakan pajak lebih besar jika dihitung dengan PPh Final dibandingkan dengan PPh terutang yang dihitung dengan norma penghitungan. Dengan adanya perbedaan PPh terutang dengan norma penghitungan dan PPh terutang dengan PPh Final, penerimaan pajak mengalami peningkatan sebesar Rp 3.469.515,04³³.

Pada umumnya wajib pajak memandang pajak sebagai beban, dan sudah menjadi sifat dasar manusia untuk selalu mengurangi beban seminimal mungkin. Secara umum ada tiga tindakan yang akan dilakukan seorang wajib pajak yang dikenakan pajak. Tindakan pertama yang akan diambil wajib pajak adalah berusaha menghindari pajak, baik dengan upaya legal maupun upaya yang ilegal. Apabila upaya penghindaran ini tidak dapat dilakukan maka wajib pajak akan menerima pajak tersebut sebagai kewajiban, tetapi ia akan beralih pada tindakan yang kedua, yaitu

³³ Maria Yoka Luckvani, **Analisis Perbedaan Pajak Penghasilan Terhutang Berdasarkan Norm Perhitungan Dengan PPh Final Waib Pajak Orang Pribadi Usahawan di Bidang Usaha Jasa Pada KPP Pratama Purwokerto**, Jurnal Ekonomi Akutansi No. p1-13, Universitas Atma Jaya, Yogyakarta, 2014, hlm 11.

berusaha untuk mengurangi beban pajak seminimal mungkin. Usaha ini pun dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu cara yang legal maupun cara yang tidak legal. Mengingat pemungutan PPh PP 46 yang dirasa tidak adil tersebut, tentu semakin memicu kecenderungan wajib pajak untuk mengurangi beban pajak yang tidak adil tersebut seminimal mungkin baik dengan cara legal maupun ilegal.

Pemungutan Pajak Penghasilan berdasarkan PP 46 tahun 2013 yang dirasa tidak adil dan lebih membebani para Wajib Pajak tersebut dapat menjadi salah satu faktor tindak pidana pemalsuan data. Potensi terjadinya Tindak Pidana Pemalsuan data pada PP 46 tahun 2013 ini semakin nyata mengingat pembayaran pajak penghasilan dalam PP 46 ini menggunakan metode *self assessment system* dimana Negara memberi kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, menentukan, dan menyetor pajak sendiri. Sehingga para Wajib Pajak lebih leluasa untuk memalsukan data untuk mengurangi besaran yang mereka bayarkan.

Terdapat dua macam Penggolongan hukum pidana di Indonesia berdasarkan pada jenis tindak pidananya yakni Hukum Pidana Umum dan Hukum Pidana Khusus. Hukum Pidana umum dapat diartikan sebagai peraturan perundang-undangan pidana yang berlaku umum, dan telah tercantum dalam KUHP serta perundan-undangan yang merubah dan menambah ketentuan dalam KUHP.

Sedangkanpada Hukum Pidana Khusus dapat dimaknai sebagai peraturan perundang-undangan di bidang tertentu yang memiliki

pengaturan tentang sanksi pidana, atau tindak pidana tertentu yang di atur dalam perundang-undangan khusus di luar dari KUHP baik perundang-undangan pidana maupun bukan pidana tetapi memiliki saknsi pidana (ketentuan yang menyimpang dari KUHP).³⁴

Salah satu latar belakang lahirnya Undang-Undang tindak pidana khusus adalah selalu berkembangnya tindak kriminalitas di masyarakat. Sebagus apapun peraturan dalam KUHP jika tidak berubah akan sangat sulit untuk mengakomodasi perkembangan tindak kriminalitas yang ada dalam masyarakat. Untuk mengimbangi perkembangan tersebut maka peraturan perundang-undangan khususnya pidana harus bekembang pula. Dalam sistem pidana, kedudukan Undang-Undang hukum pidana khusus adalah sebagai pelengkap dan pengisi kekosongan dari hukum pidana yang telah dikodifikasi dalam KUHP.

Hukum Pidana Khusus mempunyai ketentuan khusus dan penyimpangan terhadap Hukum Pidana Umum, baik dibidang hukum pidana materiil maupun dibidang hukum pidana formal. Hukum Tindak Pidana Khusus berlaku terhadap perbuatan tertentu dan atau untuk golongan atau orang-orang tertentu. Pengaturan pidana khusus juga diatur dalam Undang-Undang di luar hokum pidana umum (KUHP). Sehingga dapat dikatakan bahwa hukum tindak pidana khusus adalah Undang-Undang pidana atau hukum pidana yang diatur dalam Undang-Undang pidana tersendiri.

³⁴ Dr.Azis syamsuddin, **Tindak Pidana Khusus**, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hlm 8.

Sampai saat ini ada beberapa jenis tindak pidana khusus yang telah diatur dalam Undang-Undang diluar KUHP diantaranya yakni :

- a) Tindak Pidana Korupsi.
- b) Tindak Pidana Pencucian Uang (*Money Laundering*).
- c) Tindak Pidana di Bidang Perbankan.
- d) Tindak Pidana Pembalakan Hutan secara Liar (*Illegal Logging*).
- e) Tindak Pidana dalam Bidang Perpajakan.
- f) Tindak Pidana di Bidang Pasar Modal.
- g) Tindak Pidana di Bidang Lingkungan Hidup.
- h) Tindak Pidana di Bidang Pelayaran.
- i) Pelanggaran berat di bidang Hak Asasi Manusia (HAM).
- j) Tindak Pidana Perdagangan Orang.
- k) Tindak Pidana di Bidang Haki.
- l) Tindak Pidana di Bidang Kepabeaan.
- m) Tindak Pidana di Bidang Ketenagakerjaan.
- n) Tindak Pidana dalam Pemilu.
- o) Tindak Pidana Terorisme.
- p) Tindak Pidana Narkotika dan Psikotropika.
- q) Tindak Pidana dalam Rumah Tangga.
- r) Tindak Pidana terhadap Anak-anak.
- s) Tindak Pidana terkait dengan konsumen.
- t) Tindak Pidana Penambangan liar (*Illegal Mining*).
- u) Tindak Pidana Teknologi Informasi (*Cyber Crime*).

Ada beberapa tindak pidana di bidang perpajakan yang juga dapat dikenakan sanksi pidana oleh KUHP, seperti misalnya larangan membuka rahasia jabatan. Tindak pidana ini dapat diancam oleh KUHP Pasal 322 maupun Pasal 41 Undang – undang tentang Ketentuan Umum Perpajakan (KUP). Penggunaan materai tempel yang telah digunakan dapat dikenai Pasal 260 KUHP maupun Pasal 12 Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985.³⁵

Di dalam Pasal 103 KUHP disebutkan: “Ketentuan-ketentuan dalam bab I sampai dengan Bab VIII buku ini juga berlaku bagi pernuatan – perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh Undang-Undang ditentukan lain”³⁶. Dapat dikatakan juga bahwa apa yang diatur dalam Bab I sampai Bab VIII dalam KUHP merupakan ketentuan umum. Adanya Pasal 103 KUHP tersebut semua ketentuan diluar KUHP yang diancam pidana berlaku ketentuan umum tersebut. Dengan demikian ketentuan tersebut berlaku juga terhadap tindak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak ditentukan lain oleh undang – undang.

Sesuai dengan asas hukum “*lex specialis derogat legi generali*” yakni asas penafsiran hukum yang menyatakan bahwa hukum yang bersifat khusus (*lex specialis*) mengesampingkan hukum yang bersifat

³⁵Sri Pudyatmoko, **Pengantar Hukum Pajak**, ANDI, Yogyakarta, 2005.Hlm 60.

³⁶ Pasal 103 KUHP

umum (*lex generalis*). Maka, delik pajak yang sudah diatur dalam UU tersendiri tidak boleh disamakan dengan delik pada UU lainnya.

Penerapan ketentuan dalam pidana dalam perpajakan untuk penuntutan pertama kali terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh kejaksaan adalah pada kasus ASW di Pengadilan Negeri Jakarta Selatan berdasarkan Undang – undang Nomor 6 Tahun 1983. Dalam tuntutananya Jaksa Penuntut Umum menilai bahwa terdakwa terbukti melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana yang telah diancam dalam Undang – undang nomor 6 tahun 1983 dalam penyampaian SPT yang tidak benar. Perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada Negara sebesar 31 juta rupiah. Terdakwa dituntut hukuman penjara dua tahun enam bulan dengan hukuman berupa denda sebesar 93 juta rupiah (Kompas, 11 Juni 1987).³⁷

Terdapat unsur/delik pidana merugikan Negara pada tindak pidana yang dilakukan ASW yang telah terlebih dahulu diatur pada saat itu dalam Undang – Undang Nomor 3 Tahun 1971 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi namun, Jaksa Penuntut Umum menggunakan ketentuan pidana perpajakan dalam Undang-Undang nomor 6 tahun 1983 sebagai dasar tuntutananya. Hal tersebut membuktikan bahwa tindak pidana perpajakan adalah tindak pidana khusus diatur sendiri dalam Undang - undang perpajakan.

Meskipun beberapa tindak pidana di bidang perpajakan dapat dikenai sanksi pidana dalam KUHP namun, antara hukum pajak dan

³⁷ Bambang Waluyo. **Tindak Pidana Perpajakan**. Pradnya Paramita. Jakarta. 1994. Hlm 148.

KUHP memiliki perbedaan pada hal-hal tertentu yang diatur dalam KUHP dan hukum pajak sendiri, sehingga kedua peraturan tersebut tidak bisa disamakan. Perbedaan tersebut diantaranya dalam KUHP dianut prinsip bahwa yang dapat dipidana hanya orang, meskipun dalam perkembangannya tidak terbatas hanya pada orang saja karena kemudian dikenal juga adanya kejahatan korporasi, sedangkan dalam hukum pajak yang dapat dijatuhi sanksi pidana adalah orang maupun badan. Perbedaan lain yakni di dalam KUHP apabila tersangka pelaku tindak pidana meninggal dunia maka proses penyidikan sampai dengan proses penuntutan akan dihentikan. Hal tersebut tidak berlaku dalam hukum pajak. Bila tersangka tersebut melakukan suatu tindak pidana dan meninggal dunia, maka tuntutan diteruskan kepada ahli waris dari tersangka tersebut. Meskipun beberapa tindak pidana yang diatur dalam hukum pajak dapat dikenai sanksi pidana dalam KUHP namun kedua peraturan tersebut tidaklah sama.

Tindak pidana pemalsuan data memang memiliki kemiripan dengan tindak pidana pemalsuan dokumen atau surat dalam KUHP. Namun kedua tindak pidana tersebut berbeda. Perbedaan tersebut antara lain pada dasar hukum yang mengaturnya. Tindak pidana pemalsuan surat diatur dalam pasal 263 ayat (1) yang dirumuskan sebagai berikut : membuat surat palsu atau memalsukan surat yang dapat menerbitkan suatu hak atau suatu perikatan atau satu pembebasan dari hutang atau surat-surat yang ditujukan untuk membuktikan suatu kejadian dengan tujuan dan maksud (oogmerk) untuk memakainya seolah-olah surat itu asli dan tidak dipalsu,

dan pemakaian itu mengakibatkan suatu kerugian. Dapat dikatakan tindak pidana pemalsuan setiap surat dikenai hukuman tetapi juga diadakan pembatasan, yaitu dibatasi pada dua macam surat :

Ke-1 : surat yang dapat menerbitkan suatu hak atau suatu perikatan atau pembebasan dari hutang.

Ke-2 : surat yang ditujukan untuk membuktikan suatu kejadian.

Sebenarnya pada jenis surat yang dapat menerbitkan suatu hak atau suatu perikatan atau pembebasan hutang bukan suratnya *an sich* yang menerbitkan hak atau lain-lainnya tersebut melainkan suatu persetujuan (*overeenkomst*) antara dua pihak yang termuat dalam surat yang bersangkutan. Maka, yang kini dimaksudkan adalah surat perjanjian atau surat kontark, seperti surat jual-beli, sewa-menyewa, surat penukaran barang, surat pinjam uang, pemborongan kerja, dan sebagainya. Semua hal tersebut memuat berbagai perjanjian yang menimbulkan timbulnya hak – hak dan kewajiban-kewajiban dari masing- masing pihak.

Pada rumusan surat yang ditujukan untuk membuktikan suatu kejadian ternyata dalam prakteknya menimbulkan kesulitan. Mula-mula dalam rancangan KUHP belanda disebutkan: surat yang dapat menimbulkan sesuatu. Perumusan ini dianggap terlalu luas karena setiap surat dapat menimbulkan sesuatu. Maka diadakan pembatasan bahwa yang akan ditindak dengan hukuman pidana hanya pada surat-surat yang bersifat tertentu, yaitu yang ditujukan untuk membuktikan suatu kejadian.

Sifat demikian ini berarti pula bahwa surat-surat itu harus ada kekuatan pembuktian (*bewijskracht*).³⁸

Tentang kekuatan pembuktian surat sendiri terdapat pada hukum acara pidana dan perdata untuk pembuktian di muka pengadilan selain itu digunakan juga untuk kekuatan pembuktian di antara instansi-instansi pemerintah tergantung pada peraturan administrasi di setiap instansi pemerintahan. Tidak menutup kemungkinan juga kekuatan pembuktian yang awalnya berasal dari kemauan pihak-pihak yang saling berjanji sehingga oleh khalayak umum dianggap dapat membuktikan suatu hal tertentu maka surat semacam ini memiliki kekuatan pembuktian juga berdasar pada hukum kebiasaan.

Suatu tindakan dapat dikatakan sebagai tindak pidana pemalsuan surat pada umumnya antara lain :

Membuat Surat Palsu : Hal ini terjadi apabila seseorang membuat surat seolah-olah berasal orang lain dan menandatangani dengan meniru tanda tangan orang lain tersebut. Seseorang tersebut menandatangani sendiri tapi isinya tidak benar (*intellectueele valsheid*). Seseorang mengisi kertas kosong yang ada tanda tangan dari orang lain dengan tulisan tidak benar (*blancoseing*).

Memalsukan surat: Hal ini dapat terjadi jika Seseorang X mengubah surat orang lain Y yang sudah selesai tertulis sedemikian rupa sehingga isi surat menjadi lain bahkan menjadi tidak benar atau

³⁸Prof.dr. Wirjono Prodjodikoro, *Tindak – Tindak Pidana tertentu di Indonesia*, Refika Aditama, 2003, Hlm 188.

menyimpang dari kehendak si penanda tangan yakni si orang lain Y tersebut. Seseorang X mengubah tanda tangan orang lain Y menjadi tanda tangan orang lainnya lagi misalnya Z seolah-olah isi surat berasal dari X.

Penggunaan surat palsu dapat menjadi suatu tindak pidana yakni tindak pidana pemalsuan surat jika surat palsu tersebut digunakan untuk pemakaian dan tujuan tertentu serta menimbulkan kerugian. Pemakaian surat palsu untuk hal tertentu, adanya tujuan untuk memakai surat itu seolah-olah surat itu asli dan tidak dipalsukan atau dapat dikatakan tindak pidana pemalsuan surat, pemakaian ini harus suatu pemakaian tertentu yang dapat mengakibatkan suatu kerugian.

Tidak perlu bahwa kemudian surat palsu atau surat yang dipalsukan tersebut benar-benar dipakai seperti hal yang dimaksudkan. Tidak perlu juga telah muncul suatu kerugian dari tindak pidana ini. Yang menjadi unsur dari tindak pidana ini adalah hanya kemungkinan akan ada kerugian sebagai akibat dari pemakaian tertentu tersebut.³⁹

Pemalsuan Data diatur sendiri dalam UU KUP pasal 39 ayat (1) huruf f yakni setiap orang yang dengan sengaja memperlihatkan pencatatan, pembukuan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah terlihat benar atau tidak menggambarkan keadaan sebenarnya sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dapat dipidana penjara paling lama 6 tahun dan paling singkat 6 bulan dan denda paling sedikit 2 kali dan paling banyak empat kali dari jumlah pajak

³⁹ Prof.dr.wirjono prodjodikoro, **Tindak – Tindak Pidana tertentu di Indonesia**, Refika aditama, Bandung 2003, Hlm 191.

terhutang tidak atau kurang bayar. Dapat dikatakan tindak pidana pemalsuan data yang diatur dalam KUP tersebut merupakan tindak pidana khusus sehingga dapat mengesampingkan ketentuan pidana dalam KUHP tentang pemalsuan surat dan dokumen.

Dalam hukum pidana terdapat 2 jenis tindak pidana yakni pelanggaran dan kejahatan. Pemalsuan data dalam UU KUP pasal 39 ayat (1) huruf f merupakan sebuah kejahatan. Dalam perpajakan tindak pidana dikatakan sebagai kejahatan jika ancaman hukuman untuk tindak pidana perpajakan tersebut adalah pidana selama-lamanya 3 (tiga) tahun dan atau setinggi-tingginya 4 (empat) kali jumlah pajak yang kurang atau tidak dibayar.⁴⁰ Untuk Tindak pidana pemalsuan data tersebut diancam dengan pidana paling lama 6 (enam) tahun dan paling singkat 6 (enam) bulan dan denda paling banyak 4 (empat) kali dan paling sedikit 2 (dua) kali dari jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang bayar sehingga tindak pidana pemalsuan data tersebut dapat dikatakan sebagai suatu kejahatan di bidang perpajakan.

Dengan terjadinya tindak pidana pemalsuan data tersebut, terdapat potensi kerugian Negara di sektor perpajakan karena adanya potensi pajak yang hilang. Potensi pajak yang hilang berbeda dengan kebocoran pajak.

Kebocoran pajak berarti bahwa seluruh uang hasil pajak tidak sampai ke kas Negara atau kas daerah. Sementara, hilangnya potensi pajak berarti bahwa ada sasaran pajak yang potensial, tetapi belum dapat

⁴⁰Bambang Waluyo. **Tindak Pidana Perpajakan**. Pradnya Paramita. Jakarta. 1994. Hlm 97.

dikenakan atau dipungut pajak, baik Karena factor manusia, peraturan atau sistem.⁴¹

Kebocoran pajak lebih mengarah kepada uang pajak dimana uang pajak baru muncul ketika ada pajak yang terutang. Utang pajak sendiri muncul karena ada pajak yang telah dikenakan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Sehingga dapat dikatakan bahwa kebocoran terjadi ketika ada utang pajak. Dengan munculnya suatu utang pajak maka muncul juga berarti muncul hak Negara untuk menagih pajak kepada wajib pajak yang bersangkutan. Jika tagihan tersebut tidak dibayar oleh wajib pajak yang bersangkutan berarti uang yang seharusnya masuk ke dalam kas Negara tidak jadi masuk ke kas Negara. Hal tersebut bisa juga diartikan sebagai kebocoran meskipun uangnya secara riil belum pernah masuk ke dalam kas Negara. Dari sini dapat dikatakan bahwa kebocoran bukan hanya tentang uang yang sudah masuk ke kas Negara kemudian dikeluarkan lagi karena alasan yang tidak pantas seperti pada restitusi pajak fiktif, tetapi juga tidak diterimanya uang yang seharusnya masuk ke dalam kas Negara.

Kebocoran pajak dapat terjadi di ranah kewenangan para aparatur pemungut pajak atau di ranah kewenangan para aparatur kas Negara. Sering juga kebocoran tersebut melibatkan para Wajib Pajak. Pokok pajak maupun sanksi berupa denda atau bunga dapat dikategorikan juga sebagai kebocoran pajak.

⁴¹ Y.Sri Pudyatmoko, **Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak**, Salemba Empat, Jakarta, 2007,. Hlm 204.

Sementara itu, potensi pajak yang hilang atau belum dipungut berkaitan dengan utang pajak yang belum muncul. Dengan kata lain bahwa suatu subjek atau objek pajak sebenarnya menurut ketentuan umum dapat dikenakan pajak tetapi secara normatif utang pajaknya belum muncul.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa antara kebocoran pajak dan potensi pajak yang hilang adalah dua hal yang berbeda dan penting mengetahui perbedaan tersebut terlebih dahulu untuk menentukan langkah yang tepat untuk menangani kedua masalah tersebut. Untuk kebocoran pajak, harus diketahui terlebih dahulu sumber kebocoran pajak tersebut. Setelah sumber kebocoran diidentifikasi, maka akan lebih mudah menerapkan langkah untuk mengatasinya seperti mengganti sistem pemungutan pajak atau lainnya. Sementara untuk potensi pajak yang hilang perlu pengkajian terkait kenapa potensi tersebut belum tergal.

Penerapan PP no 46 tahun 2013 ini menciptakan suatu motivasi bagi wajib pajak untuk melakukan tindak pidana pemalsuan data di bidang perpajakan yang berakibat pada potensial loss pendapatan Negara di sektor perpajakan. Dikatakan demikian Karena dengan *self assessment* system yang memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan pajaknya sendiri sehingga Wajib Pajak seakan juga diberi kesempatan lebih untuk dengan leluasa melakukan suatu tindak pidana di bidang perpajakan yakni tindak pidana pemalsuan data. Meskipun Direktorat Jenderal Pajak telah memiliki prosedur pemeriksaan namun tetap saja ada semacam celah yang

dapat digunakan Wajib Pajak yang masuk kelompok Wajib Pajak yang dikenakan tarif PPh final berdasarkan PP 46 tahun 2013.

Celah yang dimaksud terlihat pada bagaimana seorang Fiskus dalam menanggapi dan memproses indikasi adanya tindak pidana perpajakan. Suatu tindak pidana perpajakan awalnya diketahui melalui proses pemeriksaan. Pemeriksaan itu untuk mendapatkan bukti permulaan yang diatur dalam pasal 43A UU KUP dilakukan berdasarkan adanya informasi, data, laporan dan pengaduan. informasi, data, laporan, dan pengaduan yang telah diterima direktorat jendral pajak tersebut akan dikembangkan dan dianalisis melalui kegiatan intijen atau pengamatan yang hasilnya dapat ditindaklanjuti dengan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan atau tidak ditindaklanjuti.

Untuk Pemeriksaan sendiri dalam pasal 29 UU KUP jo. Keputusan Menteri keuangan No. 545/KMK.04/2000, Ketika Fiskus memeriksa pajak terhutang dari setiap Wajib Pajak disebutkan untuk melakukan pemeriksaan oleh fiskus harus memenuhi syarat keadaan yang sesuai dengan tujuan diadakannya pemeriksaan sebagai berikut :

1. Untuk menguji kepatuhan wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dan dalam rangka memberikan suatu kepastian hukum, dan keadilan, serta pembinaan kepada Wajib Pajak, Maka pemeriksaan dalam hal⁴² :

⁴²Pasal 2 Keputusan Menteri keuangan No. 545/KMK.04/2000 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

- a. Hasil Rugi dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan;
 - b. Surat Pemberitahuan yang sesuai dengan kriteria seleksi dari Direktur Jenderal Pajak;
 - c. terdapat indikasi kewajiban perpajakan yang tidak dipenuhi selain dari kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan tepat waktu.
 - d. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang telah ditetapkan;
 - e. Kelebihan pembayaran pajak dalam surat pemberitahuan, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak;
2. Untuk tujuan-tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, maka pemeriksaan juga dilakukan dalam hal⁴³ :
- a. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai;
 - b. penghapusan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak);
 - c. pemberian NPWP secara jabatan;
 - d. pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - e. Keberatan yang diajukan Wajib Pajak;

⁴³Pasal 3 Keputusan Menteri keuangan No. 545/KMK.04/2000 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

- f. Pengumpulan materi untuk keperluan penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto;
- g. Pencocokan alat keterangan dan atau data;
- h. Penentuan Wajib Pajak lokasinya berada di daerah terpencil;
- i. Melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk tujuan lain.

Untuk melakukan sebuah pemeriksaan baik itu pemeriksaan lapangan maupun pemeriksaan kantor, seorang fiskus harus sesuai dengan tujuan pemeriksaan tersebut. Hal tersebut menjadi salah satu hambatan tersendiri bagi fiskus jika menemukan indikasi tindak pidana dan ingin mengadakan pemeriksaan pada wajib pajak.

Mekanisme dari penemuan sampai dengan penyidikan dalam tindak pidana perpajakan membutuhkan waktu dan tenaga yang besar. Dalam memeriksa dan mengawasi jika ada informasi indikasi tindak pidana perpajakan pada tahap pertama adalah *account representative* (AR) yang akan melakukan analisa terhadap mutu beserta bobot setiap data, informasi laporan dan/atau pengaduan yang diterima atau ditemukan untuk menentukan perlu atau tidaknya dilakukan tindakan lebih lanjut dalam rangka menanggapi informasi atau temuan indikasi suatu tindak pidana perpajakan. Jika AR menemukan adanya indikasi suatu tindak pidana perpajakan, AR mengajukan laporan/permohonan periksa kepada Fungsional Pemeriksa untuk dilakukan pengamatan lebih lanjut.

Pengamatan dilaksanakan oleh pengamat berdasarkan surat perintah pengamatan yang ditandatangani oleh pejabat yang berwenang menurut pertimbangan hasil analisis AR tersebut. Pengamat sendiri adalah pegawai negeri sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang ditugaskan untuk melakukan suatu pengamatan sedangkan pejabat yang berwenang adalah pegawai negeri sipil di lingkungan direktorat jenderal pajak yang menduduki jabatan fungsional sebagai direktur pemeriksa, penyidikan dan penagihan pajak; kepala kantor wilayah; atau kepala kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak yang mendapat wewenang dari Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan dan menandatangani Surat Perintah Pengamatan dan Pemeriksaan Pajak.

Dalam melakukan pengamatan, pengamat dapat meminta keterangan dari pihak ketiga untuk memperoleh tambahan bahan bukti mengenai segala sesuatu yang berkaitan dengan data, informasi, dan laporan/pengaduan yang telah diperoleh. Pengamat diwajibkan untuk merahasiakan identitasnya sebagai pengamat jika pengamat harus berhubungan langsung atau kontak langsung dengan pihak yang diamati dan dilarang untuk menjanjikan sesuatu kepada pihak ketiga tersebut atas informasi yang diberikan pihak ketiga yang menjadi informannya. Untuk melindungi pihak ketiga, diwajibkan juga bagi pengamat untuk merahasiakan identitas pihak ketiga tersebut. Setelah melakukan pengamatan, pengamat diwajibkan untuk membuat laporan pengamatan yang akan digunakan sebagai dasar dilakukannya pemeriksaan biasa atau pemeriksaan bukti permulaan.

Perbedaan antara pemeriksaan biasa dengan pemeriksaan bukti permulaan adalah pada pemeriksaan biasa dokumen yang dipinjam akan dikembalikan, namun dalam pemeriksaan bukti permulaan dokumen-dokumen yang dipinjam tersebut jika menurut pemeriksa menimbulkan dugaan kuat tentang terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan dan atau tindak pidana umum yang dilakukan oleh wajib pajak yang sedang diperiksa, dan atau oleh pihak lain yang berkaitan dengan wajib pajak akan diamankan oleh pemeriksa sesuai dengan ketentuan Pasal 5 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 272/PJ/2002 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Dan Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan. Selain itu dalam pemeriksaan biasa pemeriksa cukup menghitung pajak terutang, dalam pemeriksaan bukti permulaan sesuai pasal 6 Ayat (2) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 272/PJ/2002 tersebut pemeriksa juga harus melaporkan antara lain hal-hal yang meliputi baik itu posisi kasus, modus operandi, uraian perbuatan yang memenuhi unsur-unsur pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), penghitungan besarnya kerugian pada pendapatan Negara, rincian macam dan jenis bahan bukti yang diperoleh, nama dan identitas Tersangka atau para Tersangka, para Saksi, serta kesimpulan-kesimpulan atau pendapat dan usul para Pemeriksa. Laporan akan tersebut disampaikan kepada pejabat berwenang yang menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan dan ditembuskan kepada

Direktur Pemeriksaan, Penyidikan, dan Penagihan Pajak untuk menentukan tindakan selanjutnya.

Terdapat dua macam kemungkinan usul dari pemeriksaan bukti permulaan oleh Pemeriksa. Pertama, pemeriksa akan mengusulkan agar dikeluarkan surat ketetapan pajak (SKP). Pada kesimpulan semacam ini sebenarnya sama dengan kesimpulan pada pemeriksaan biasa. Kesimpulan ini akan digunakan oleh pemeriksa jika memang pemeriksa tidak mendapatkan bukti yang cukup. Kedua, jika Pemeriksa menemukan bukti permulaan yang cukup. Bukti permulaan inilah yang membuka jalan kepada pemeriksa untuk mengusulkan dilakukannya proses penyidikan tindak pidana perpajakan yang berakhir pada proses penuntutan hukum di muka pengadilan sesuai dengan kesalahan wajib pajak.

Selain dari mekanisme dari penemuan sampai dengan penyidikan dalam tindak pidana perpajakan membutuhkan waktu dan tenaga yang besar, jumlah Wajib Pajak dibandingkan dengan Pegawai Pajak jauh lebih besar, sehingga untuk pemeriksaan setiap dugaan pelanggaran di bidang perpajakan, para Fiskus akan memilah-milah berdasarkan skala prioritas.

Pada tahap pertama pemeriksaan oleh AR yang mana AR sendiri telah memiliki target pendapatan dari wajib pajak yang menjadi tanggung jawabnya, tentu saja untuk masalah pelanggaran oleh wajib pajak dari PP no 46 Tahun 2013 ini seolah terabaikan karena selain nilai pajak yang kecil, untuk memeriksa setiap wajib pajak tersebut akan menguras tenaga dan waktu yang cukup lama serta hasil yang lebih sedikit untuk memenuhi

target pendapatan Negara di sektor perpajakan di bandingkan memeriksa kelalaian kurang bayar bahkan indikasi pelanggaran oleh wajib pajak yang memiliki peredaran bruto melebihi 4.8 miliar rupiah. Wajib pajak yang beromzet besar ini yang menjadi skala prioritas para fiskus untuk memenuhi target penerimaan yang dibebankan kepadanya.

Semua wajib pajak pada dasarnya memiliki peluang yang sama untuk diperiksa. Untuk menentukan mana wajib pajak yang akan diperiksa, telah diintrodusir suatu sistem pemilihan yang didasarkan pada kriteria objektif dengan menggunakan beberapa variable terukur dalam suatu program aplikasi komputer. Sistem tersebut dikenal dengan nama Sistem Kriteria Seleksi yang telah dikembangkan oleh Direktorat Jenderal Pajak selama ini.⁴⁴

Dengan adanya Sistem Kriteria Seleksi yang telah dikembangkan oleh Direktorat Jenderal Pajak tersebut, para wajib pajak yang akan diperiksa akan di peringkatkan berdasarkan perolehan nilai/skor tertentu yang menggambarkan tingkat kepatuhan berdasar pada variable yang merupakan rasio dari setiap unsur dalam SPT yang telah dilaporkan oleh wajib pajak dengan data dan sumber informasi yang telah dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Dalam hukum pidana, dikenal dua teori dari pengertian kesengajaan (*dolusbatau opzet*), yaitu teori kehendak dan teori membayangkan. Menurut teori kehendak, kesengajaan adalah kehendak

⁴⁴ Hanantha Bwoga, Joseph Agus BBN, dan Tony Marsyahrul. **Pemeriksaan Pajak di Indonesia**. PT Grasindo. Jakarta. 2005. Hlm 9.

membuat suatu tindakan dan kehendak menimbulkan suatu akibat dari tindakan itu. Teori membayangkan menjelaskan bahwa manusia tidak mungkin dapat menghendaki suatu akibat, manusia hanya dapat mengharapkan, atau membayangkan kemungkinan adanya suatu akibat. Dikatakan sengaja apabila suatu akibat yang ditimbulkan dari suatu tindakan dibayangkan sebagai maksud dari tindakan tersebut. Tindakan pelaku dilakukan sesuai dengan bayangan yang telah dibuatnya terlebih dahulu.⁴⁵

Awal 2016 merupakan awal dibukanya AFTA di Indonesia. Dampak dari dibukanya AFTA tersebut adalah semakin banyak produk import berkualitas yang masuk ke Indonesia dengan harga yang lebih terjangkau dibanding dengan produk lokal. Industri nasional masih belum siap dalam menghadapi AFTA yang diberlakukan pada Desember 2015.

Dikutip dari Sindonews.com, Menteri Perdagangan (Mendag) Rachmat Gobel mengatakan bahwa Indonesia masih belum siap untuk menghadapi Masyarakat Ekonomi Asean (MEA) 2015. Pasalnya, menurut dia, Indonesia masih kurang percaya diri menghadapi MEA lantaran persiapan yang selama ini dilakukan masih belum maksimal.⁴⁶

⁴⁵Wirawan Ilyas & Richard Burton, **Hukum Pajak**, Salemba Empat, Jakarta, 2010, hlm 159.

⁴⁶Disfiyant Glienmourinsie, **Mendag: Indonesia Belum Siap Hadapi MEA**, Sindonews.com, Senin, 23 Februari 2015, <http://ekbis.sindonews.com/read/967723/34/mendag-indonesia-belum-siap-hadapi-mea-1424666117>, diakses tanggal 26 Desember 2015).

Dengan produk import berkualitas dan harga yang lebih terjangkau iklim usaha di Indonesia akan semakin terpuruk. Sebagai contoh adalah bagaimana pengusaha china yang mendapat keringanan kredit perbankan 3% per tahun, hal tersebut berbanding terbalik dengan kredit yang diperoleh pengusaha dalam negeri yang mendapat bunga pinjaman kredit sebesar 12-15% per tahunnya. Dukungan infrastruktur dan fasilitas memadai yang didapat pengusaha China juga berpengaruh terhadap harga produk mereka yang lebih terjangkau dan berkualitas dibandingkan dengan produk dalam negeri di pasaran Indonesia.

Iklim usaha yang kurang baik akibat dibukanya AFTA mengancam keberlangsungan hidup para pengusaha dalam negeri. Sangat disayangkan juga para pengusaha yang juga wajib pajak tersebut masih dikenai penghitungan PPh terhutang berdasarkan PP 46 tahun 2013 yang telah disinggung diatas memberatkan bahkan tidak rasional untuk beberapa jenis usaha tertentu.

Meskipun para Wajib Pajak melakukan pemalsuan data untuk mengurangi besaran pajak terhutang mereka dengan sengaja perlu diperhatikan lagi alasan mengapa para Wajib Pajak melakukan tindak pidana tersebut.

Dengan ketidakadilan dalam penentuan pajak penghasilan berdasarkan peredaran bruto sesuai PP no 46 tahun 2013 ini dan *self assessment system* dalam pemungutan pajak yang mana dalam sistem ini Negara memberikan kepercayaan pada Wajib Pajak untuk melaporkan,

menentukan dan menyetorkan pajak penghasilan mereka, Wajib Pajak mendapat motivasi untuk melakukan tindak pidana pemalsuan data. Dalam mengungkap tindak pidana pemalsuan data di bidang perpajakan tersebut diperlukan tenaga yang besar dan waktu serta proses yang cukup lama untuk setiap tindak pidananya. Sehingga tindak pidana pemalsuan data oleh Wajib Pajak yang memakai norma perhitungan dalam PP 46 tahun 2013 seakan terabaikan.

Pada Kamis 26 November 2015 Kementerian Keuangan (Kemenkeu) dan Badan Intelijen Negara (BIN) telah melakukan penandatanganan nota kesepahaman tentang pengamanan penerimaan perpajakan. Fokus dari kerja sama ini adalah untuk pajak dan bea cukai. Kedua pihak tersebut memiliki tugas dan tanggung jawab yang sama untuk yang pertama, membentuk satuan tugas terkait optimalisasi pengamanan penerimaan perpajakan. Kedua, membuat sasaran strategis dan program terkait optimalisasi penerimaan pajak. Ketiga, melakukan koordinasi dengan para pihak yakni kementerian/lembaga dan pemerintah daerah dalam rangkasasaran strategis dan pengamanan program-program yang terkait dengan penerimaan Negara dan intelijen perpajakan. Keempat, meningkatkan kualitas sumber daya manusia bidang intelijen perpajakan.

Ruang lingkup MoU ini meliputi yang pertama adalah pelaksanaan deteksi dini permasalahan tentang penerimaan pajak. Kedua, upaya - upaya efektif dalam rangka pencapaian target penerimaan pajak Negara, yang mencakup diantaranya pengamanan pelaksanaan penggalan potensi

perpajakan yang ada, rencana aksi strategis, program, dan evaluasi kinerja. Ketiga, peningkatan dan pengembangan intelijen perpajakan yang selama ini telah ada dalam struktur direktorat jenderal pajak yakni bidang pemeriksaan penyidikan dan penagihan pajak. Keempat, kerja sama informasi intelijen di tingkat pusat sampai daerah. Kelima adalah penggunaan, peningkatan dan pengembangan semua sumber daya yang dimiliki oleh para pihak. Terakhir pemanfaatan data ataupun informasi terkait dengan permasalahan - permasalahan penerimaan pajak.

Kesepakatan kerja sama tersebut selain mendukung fungsi intelijen pajak yang selama ini belum terlalu optimal untuk mendeteksi potensi pelanggaran hukum yang dilakukan oleh para wajib pajak, para pelaku bisnis ilegal atau wajib pajak bermasalah yang tidak terdeteksi oleh Kementerian Keuangan dapat dipantau melalui tindakan intelijen seperti penyadapan dan memeriksa aliran dana seseorang yang kewenangan tersebut telah dimiliki oleh BIN.

Dengan adanya nota kesepakatan tersebut tidak menutup kemungkinan para wajib pajak yang terkena aturan PP no 46 tahun 2013 akan diperiksa tentang tindak pidana pemalsuan data perpajakan sesuai pasal 39 Ayat (1) huruf f KUP yang dilakukannya selama ini mengingat untuk beberapa jenis usaha mereka harus melakukan kecurangan untuk menghindari beban pajak yang terlalu berat. Jika suatu saat ada Fiskus yang memproses tindak pidana ini, alangkah baiknya bagi hakim dalam memutus perkara menjadikan asas keadilan dalam pentuan besaran PPh

pada PP 46 tahun 2013 sebagai bahan pertimbangan meringankan hukuman yang akan dijatuhkan pada pelaku. Selain pemungutan yang tidak adil bagi beberapa wajib pajak yang memaksa mereka melakukan tindak pidana pemalsuan data, PP ini juga bertentangan dengan UU PPh sebagaimana telah dijabarkan diatas.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Pengenaan tarif berdasarkan norma penghitungan final dalam PP Nomor 46 tahun 2013 yang tidak adil dapat memicu maraknya tindak pidana pemalsuan data oleh wajib pajak. tindak pidana pemalsuan data adalah tindak pidana khusus yang pengaturannya terdapat dalam UU KUP yakni UU no 16 tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan dan berbeda dengan tindak pidana pemalsuan surat dan dokumen dalam KUHP. PP no 46 tahun 2013 dikatakan tidak adil karena PP tersebut mengatur kelompok wajib pajak bukan jenis pajak penghasilan sebagaimana diatur dalam norma penghitungan yang ada pada UU no 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Dengan penghitungan sesuai PP yang berfokus pada norma penghitungan berdasarkan peredaran bruto, untuk wajib pajak tertentu yang memiliki peredaran sama namun hasil netto yang berbeda dikenai tarif yang sama. Bahkan untuk jenis usaha tertentu dengan nilai omset di bawah 300 juta rupiah tarif PPh berdasarkan peredaran bruto lebih memberatkan dibandingkan tarif dalam UU PPh, bahkan untuk jenis usaha tertentu tarif tersebut tidak rasional. *Self assessment system* dan jumlah fiskus yang lebih sedikit dibandingkan jumlah Wajib Pajak semakin menegaskan tindak pidana pemalsuan data ini seolah terabaikan. Dengan adanya AFTA yang mulai berlaku, para Wajib Pajak

dalam norma penghitungan PP Nomor 46 Tahun 2013 akan lebih termotivasi lagi untuk melakukan tindak pidana pemalsuan data perpajakan. Selain itu ketentuan PP ini tidak sesuai dengan UU di atasnya yakni UU PPh. Sesuai dengan asas *lex derogat legi inferiori* seharusnya PP ini berikut peraturan pelaksanaannya tidak berlaku.

B. Saran

Mengingat PP no 46 tahun 2013 ini bertentangan dengan UU di atasnya yakni UU no 36 tahun 2008 seharusnya PP ini dihapuskan. Selain itu mengingat PP ini berpotensi memicu tindak pidana pemalsuan data di bidang perpajakan. Untuk saat ini memang belum ada kasus pemalsuan data yang masuk pada proses persidangan namun jika ada fiskus yang mulai menggali potensial loss dari PPh berdasarkan norma penghitungan final menurut PP no 46 tahun 2013, akan sangat tidak adil bagi wajib pajak mengingat PP ini diperuntukan bagi kelompok wajib pajak dengan jumlah penghasilan tertentu bukan pada jenis usaha tertentu. Kenyataannya pada kelompok penghasilan tersebut terdapat jenis usaha dimana jumlah peredaran omset sama namun memiliki penghasilan netto yang berbeda. Untuk itu Penulis menyarankan agar PP 46 tahun 2013 ditiadakan dan kembali pada norma penghitungan yang ada pada UU no 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Azis syamsuddin, **Tindak Pidana Khusus**, Sinar Grafika, Jakarta, 2011.
- Ani sri Rahayu. **Pengantar Kebijakan Fiskal**. Bumi Aksara. Jakarta. 2010.
- Brotodiharjo Santoso, **Pengantar Ilmu Hukum Pajak**, Refika Aditama.2003.
- Bambang Waluyo. **Tindak Pidana Perpajakan**. Pradnya Paramita. Jakarta. 1994.
- Djafar Saidi Muhammad dan Merdekawati Djafar Eka, **Kejahatan di Bidang Perpajakan**, PT RajaGrafindo, Jakarta, 2011.
- Hanantha Bwoga, Joseph Agus BBN, dan Tony Marsyahrul. **Pemeriksaan Pajak di Indonesia**. PT Grasindo. Jakarta. 2005.
- Lutfi Effendi. **Pokok – Pokok Humum Pajak**. Bayumedia publishing. Malang. 2010.
- Marzuki dan Peter Mahmud, **Penelitian Hukum**, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2005
- Mertokusumo, Sudikno, **Mengenal Hukum Suatu Pengantar**, Liberty, Yogyakarta, 2005.
- Prof.dr.Wirjono prodjodikoro, **Tindak – Tindak Pidana Tertentu di Indonesia**, Refika aditama, Bandung, 2003.
- Resmi Siti, **Perpajakan (Teori dan Kasus)**, Salemba Empat, Yogyakarta, 2011.

Soemitro Rochmat, **Asas-asas hukum perpajakan**, Bina Cipta, Bandung, 1991.

Sri Pudyatmoko, **Pengantar Hukum Pajak**, ANDI, Yogyakarta, 2005.

Syofyan Syofrin. **Hukum pajak dan permasalahannya**. Refika Aditama. 2004

Syamsah, **Tindak Pidana Perpajakan**, Alumni, Bandung, 2011.

Wirawan Ilyas & Richard Burton. **Hukum Pajak**. Salemba Empat. Jakarta. 2010.

Y. Sri Pudyatmoko, **Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak**,
Salemba Empat, Jakarta, 2007.

Jurnal

Syofrin Sofyan, “**BPSP sebagai badan peradilan pajak (BPP) merupakan administrasi murni**”, Artikel dalam jurnal perpajakan Indonesia (JPI),
No.5, Desember 2002, Jakarta.

Wan Juli dan Titik Suharti. **Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan**. Prespektif
Edisi Volume XVII No. 2 Edisi Mei. Surabaya. 2012.

Maria Yoka Luckvani, **Analisis Perbedaan Pajak Penghasilan Terhutang Berdasarkan Norm Perhitungan Dengan PPh Final Waib Pajak Orang Pribadi Usahawan di Bidang Usaha Jasa Pada KPP Pratama Purwokerto**, Jurnal Ekonomi Akutansi No. p1-13, Universitas Atma Jaya,
Yogyakarta, 2014.

Website

Direktorat Jendral Pajak. **Seri PPh - Subjek Pajak Penghasilan**. Selasa, 19 Juni 2012. <http://www.pajak.go.id/content/seri-pph-subjek-pajak-penghasilan>.

Direktorat Jendral Pajak, **Peran Pajak Terhadap Pembangunan Nasional dan Daerah**, Kamis 22 Mei 20014, <http://www.pajak.go.id/node/9975?lang=en>.

Disfiyant Glienmourinsie. **Mendag: Indonesia Belum Siap Hadapi MEA**.

Sindonews.com. Senin, 23 Februari 2015.

<http://ekbis.sindonews.com/read/967723/34/mendag-indonesia-belum-siap-hadapi-mea-1424666117>.

Peraturan Perundangan

Undang – Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

Undang – Undang Republik Indonesia Nomor Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesi Nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu.

Keputusan Menteri Keuangan No. 545/KMK.04/2000 Tentang Tata Cara
Pemeriksaan Pajak.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 272/PJ/2002 Tentang Petunjuk
Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Dan Penyidikan
Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan.