

RENCANA TAX REFORM/PERUBAHAN KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN (UU KUP UU NO. 28 TAHUN 2007)

Eddy Mangkuprawira

Abstract

The important goal of the tax reform in 1983 is to improve tax administration and to facilitate Tax Payers (TPs) to perform their tax obligation. However, after the SAS (Self Assessment System) has been implemented until 2014, the discipline of TPs are still very low, which can be seen by the tax administration performance in the last 5 years, approximately between 13 to 11%, whilst in other ASEAN countries Malaysia 18,8%, Muangthai 19,5% and Vietnam 21,5%. The tax target since 2009 to 2014 was never achieved (shortfall). With such Tax Ratio it will be very difficult to increase the role of taxes in the APBN (National Budget), which at the moment reach approximately 70%. The success of SAS must be supported by a high rate of discipline by the TPs. Indonesia is far behind the other ASEAN countries. Research by tax experts show that there are two important factors to discipline TPs, first, the "probability of receiving audit coverage" and second, the "penalties for non-compliance". There is a need for direct, strict and quick "law enforcement" and with no discrimination. The research shows that weak "law enforcement", among others, is caused by ineffective "law enforcement" regulations and a dis-synchronization between administrative sanctions and penal sanctions in tax matters, resulting in a weak "law enforcement".

Keywords: criminal tax provisions, taxation system. tax payers compliance

Abstrak

Tujuan penting reformasi perpajakan Tahun 1983 yaitu memperbaiki administrasi perpajakan dan memfasilitasi kepatuhan Wajib Pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya. Namun setelah SAS berlaku sampai dengan tahun 2014, ternyata kepatuhan Wajib Pajak tetap rendah yang ditunjukkan dengan kinerja administrasi pajak dalam 5 (lima) tahun terakhir berkisar 13 s/d 11%, negara se-ASEAN Malaysia 18,8%, Muangthai

19,5%, Vietnam 21,5%. Rencana Penerimaan Pajak sejak tahun 2009 s/d tahun 2014 tidak pernah tercapai (*shortfall*). Dengan *Tax Ratio* tersebut sangat sulit untuk meningkatkan peran pajak dalam APBN yang saat ini mencapai sekitar 70%. Keberhasilan SAS harus ditunjang dengan kepatuhan Wajib Pajak yang tinggi. Indonesia jauh tertinggal dari sesama negara ASEAN. Hasil penelitian para ahli perpajakan bahwa dua faktor terpenting dari kepatuhan Wajib Pajak adalah pertama, “*probability of receiving audit coverage*” dan “*penalties for non compliance*”. Diperlukan “*law enforcement*” yang terarah, tegas dan cepat dalam penindakan serta tanpa tebang pilih. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan “*law enforcement*” antara lain disebabkan belum efektivitas ketentuan *law enforcement* dan belum sinkronnya antar ketentuan sanksi administrasi dengan sanksi pidana pajak yang berakibat lemahnya pelaksanaan *law enforcement*.

Kata Kunci: Ketentuan Pidana Pajak, Sistem Perpajakan, dan Kepatuhan Wajib Pajak

PENDAHULUAN

Memenuhi permintaan Ketua Program Magister Ilmu Hukum, Bapak Prof. Mardjono Reksodiputro, SH, MA., yang amat saya hormati dengan senang hati saya berusaha untuk dapat berkontribusi pada Jurnal Selisik Nomor 2 Volume 1 dengan pilihan tema “Pembangunan Hukum dan Kedaulatan Ekonomi”.

Penulis dalam kesempatan ini akan membahas mengenai segi pembangunan hukum yang akan berdampak pada kedaulatan ekonomi. Tema tersebut menurut penulis sangat berkaitan dengan harapan dan motivasi yang disampaikan oleh Mardjono Reksodiputro¹), sebagai berikut:

“Dalam upaya kita membangun masyarakat yang adil dan makmur (upaya yang sudah lebih dari 60 tahun), perkenankan saya dengan rendah hati mengingatkan bahwa Cina (Republik Rakyat Cina) dimulai pemimpinnya Deng Xiaoping (mulai ±1985) telah mengubah wajah RRC dalam 20 tahun menjadi negara terpadang di Asia dan juga dunia. Reformasi di Indonesia sudah berlangsung 10 tahun! Semoga dalam lima tahun kedepan kita dapat melihat kemajuan-kemajuan yang berarti di Indonesia, sehingga kita dapat bangga menyatakan bahwa masyarakat adil-makmur bukan slogan kosong kaum politisi Indonesia! Semoga.”

¹ Mardjono Reksodiputro, *Menyelaraskan Pembaruan Hukum*, Perpustakaan Nasional RI, 2014, hal. xi

Dalam makalah ini penulis mencoba membahas mengenai rencana Tax Reform/ Perubahan UU KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No. 28 Tahun 2007). Dari penelitian penulis dapat disimpulkan bahwa memang diperlukan perubahan/pembaharuan hukum dalam UU KUP dalam rangka penegakan hukum. (Mardjono Reksodiputro²) menegaskan bahwa pemerintah harus menegakkan Supremasi Hukum dalam Negara Hukum. Dari penelitian penulis terbukti bahwa pelanggaran hukum pajak tidak saja dilakukan oleh masyarakat Wajib Pajak tetapi juga oleh Administrasi Pajak / Pejabat TUN di Perpajakan baik dalam tugas pemberian pelayanan, hak-hak Wajib Pajak, bahkan dalam tugas pengawasan dan pembinaan, artinya terjadi pengabaian dalam tugas menegakkan Supremasi Hukum Pajak. Upaya menegakkan Supremasi hukum sangat penting sehubungan dengan “Program Untuk Membangun Sistem Pemerintahan yang Layak dan Reformasi Hukum Administrasi”³).

Penulis memilih topik makalah di bidang hukum pajak mengingat peranan pajak dalam APBN yang mencapai $\pm 70\%$. Menegakkan Supremasi Hukum Pajak sangat menentukan dalam meningkatkan penerimaan pajak. Semakin intensif upaya penegakan Hukum Pajak semakin tinggi kepatuhan Wajib Pajak.

1. Pelaksanaan UU KUP/Pemungutan Pajak

Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2008 sampai dengan Tahun 2012 menunjukkan, bahwa ketentuan penegakan hukum pajak belum intensif dilaksanakan, khususnya ketentuan sanksi pidana pajak dan ketentuan sanksi administrasi termasuk *schikking* atau upaya perdamaian, sebagai berikut:

- *Tax Ratio* yaitu perbandingan antara penerimaan pajak dengan pendapatan nasional masih rendah, sejak Tahun 2008 sampai dengan Tahun 2012 antara 13%-11%;
- Pemeriksaan pajak dalam Tahun 2012 menghasilkan sebanyak 29.487 Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atau 0,12% dari jumlah Wajib Pajak terdaftar Tahun 2012 sebanyak 24.812.569;
- Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam Tahun 2012 sebanyak 462 laporan dari jumlah Wajib Pajak sebanyak 24.812.569 atau 0,002%;
- Penyidikan pajak dalam Tahun 2012 hanya dilakukan terhadap 50 Wajib Pajak atau 0,0002% dari jumlah Wajib Pajak;

² *Ibid*, hal. 13

³ *Ibid*, hal. 18

- Wajib Pajak pelaku tindak pidana perpajakan yang divonis dalam tahun 2012 hanya 26 Wajib Pajak atau 0,00010%;
- Pelaku tindak pidana perpajakan yang diproses dengan *schikking* atau upaya perdamaian Pasal 8 ayat (3) UU KUP dalam Tahun 2012 sebanyak 131 laporan atau 0,44% dari jumlah LHP atau 0,0005% dari jumlah Wajib Pajak sedangkan *schikking* atau Upaya Perdamaian Pasal 44B UU KUP belum dilaksanakan.

Bahwa kenyataannya *Tax Ratio* masih rendah hal tersebut menunjukkan pula masih besarnya potensi pajak yang lolos atau belum digali. Hal ini pun menunjukkan bahwa kepatuhan sukarela Wajib Pajak (*Voluntary Compliance*) masih rendah. Hal tersebut berdampak sangat luar biasa berupa *Potential Loss* penerimaan negara dari sektor pajak yang sangat besar.

2. Potential Loss dan Potensi Penerimaan Pajak

Di Asia bahkan di Asean, tingkat kepatuhan Wajib Pajak termasuk yang rendah yang diukur dari pencapaian *Tax Ratio*. *Tax Ratio* Indonesia dalam tahun 2011 hanya mencapai 11,78% sementara negara tetangga seperti Malaysia sebesar 18,8%, Thailand 19,5% dan Vietnam sebesar 21,5%. Indonesia termasuk *low middle income* (\$4.000). *tax Ratio*-nya menurut IMF seharusnya dalam kisaran 17,5%.⁴ Dengan *Tax Ratio* 17,5% penerimaan pajak dalam tahun 2011 dapat mencapai sebesar $17,5/11,78 \times \text{Rp. } 742,74 \text{ T} = \text{Rp. } 1.103,39 \text{ T}$, sehingga terjadi *potential loss* dalam tahun 2011 sebesar $\text{Rp. } 1.103,39 \text{ T} - \text{Rp. } 742,74 \text{ T} = \text{Rp. } 360,65 \text{ T}$.

Seandainya kepatuhan Wajib Pajak Indonesia dengan *Tax Ratio* mencapai setinggi Vietnam maka penerimaan pajak bisa mencapai $21,5/11,78 \times \text{Rp. } 742,74 \text{ T} = \text{Rp. } 1.327,60 \text{ T}$. Dengan ukuran tersebut maka *potential loss* dalam tahun 2011 mencapai sebesar $\text{Rp. } 1.327,60 \text{ T} - \text{Rp. } 742,74 \text{ T} = \text{Rp. } 584,86 \text{ T}$, suatu jumlah yang sangat besar untuk biaya mensejahterakan rakyat. Keadaan ini lebih menegaskan perlunya dilakukan penegakan supremasi dalam Hukum Pajak.

Dengan *potential loss* penerimaan pajak dalam tahun 2011 antara Rp. 360 s/d Rp. 584 T, maka jumlah sebesar tersebut juga merupakan potensi penerimaan yang seharusnya dapat dicapai apabila tingkat kepatuhan Wajib Pajak dengan ukuran *Tax Ratio* Indonesia mencapai antara 17,7% s/d 21,5%. Dengan demikian terdapat ribuan triliun penerimaan pajak dalam 5 tahun kedepan (tahun 2012 s/d tahun 2016) yang dapat digali dari upaya menegakan supremasi hukum pajak.

⁴ Gunadi, *Pidato Dies Natalis STPI ke XVIII*

3. Pelaksanaan Pemungutan Pajak

Rendahnya *Voluntary Compliance* mengindikasikan lemahnya penegakkan hukum pajak (*law enforcement*) khususnya dalam penerapan ketentuan pidana pajak sebagaimana terlihat dari data penegakan hukum pajak tersebut pada latar belakang. Kenyataan tersebut mengindikasikan bahwa ketentuan tentang penegakan hukum pajak, materi muatannya masih belum jelas, belum tegas, belum lugas, belum sinkron dan berpotensi multitafsir. Kondisi tersebut menurut Ufran⁵) memerlukan penegakan hukum, dan Satjipto Rahardjo⁶).

Dari Kinerja Administrasi Pajak yang digambarkan dalam “Latar Belakang”, pencapaian tersebut mengarah kepada kesimpulan bahwa Administrasi Pajak belum melaksanakan penegakan hukum pajak secara intensif terhadap para Wajib Pajak yang tidak patuh. Khususnya penegakan hukum pajak kepada para Wajib Pajak yang diduga pelaku tindak pidana pajak masih sangat minim. Bahkan keberadaan ketentuan upaya perdamaian atau *schikking* yang menyangkut Pasal 8 ayat (3) UU KUP baru pada tahun 2012 diterapkan, sedangkan *schikking* Pasal 44B UU KUP belum diterapkan. Ketentuan Pasal 8 ayat (3) pada dasarnya merupakan hak membetulkan SPT atau *self correction* dalam SAS. Kondisi tersebut sangat bertolak belakang dengan tujuan *Tax Reform* Tahun 2007 yang menegaskan bahwa tujuan akhir dari *tax reform* adalah meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak (*voluntary compliance*).

Ketentuan pidana pajak yang berlaku saat ini (*das Sein*) antara lain Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A, Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 44B UU KUP akan peneliti bahas, seberapa jauh ketentuannya sesuai dengan yang seharusnya dilaksanakan/yang dicita-citakan.

Ada beberapa dugaan mengenai ketentuan pidana pajak saat ini. *Pertama*, ada keraguan atau ketidakjelasan mengenai perbuatan pelanggaran apa yang dikategorikan sebagai pelanggaran administrasi pajak dan perbuatan pelanggaran apa yang dapat dikategorikan sebagai pidana pajak. *Kedua*, adalah mengenai sanksi perpajakan yang diancamkannya. Dapat terjadi untuk satu perbuatan pelanggaran diklasifikasikan sebagai tindak pidana pajak yang diancam dengan sanksi pidana pajak namun terdapat pula aturan bahwa atas perbuatan yang sama tersebut dapat diterapkan sanksi administratif sehingga hal ini menimbulkan kontroversi. *Ketiga*, bahwa terdapat ketidaksinkronan

⁵ Ufran, dalam Kata Pengantar Editor buku Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis, Genta Publishing, Yogyakarta, hal. vii

⁶ Satjipto Rahardjo, *Op.Cit*, hal. x

antara ketentuan administratif, ketentuan pidana pajak dan ketentuan upaya perdamaian (*schikking*). Keempat, terdapat pula ketentuan pajak baik yang bersifat administratif maupun pidana pajak dapat ditafsirkan berbeda atau multitafsir. Keadaan tersebut diduga kuat yang menyebabkan lemahnya penegakkan hukum pajak (*law enforcement*), khususnya penegakan hukum pidana pajak. Hal ini ditunjukkan oleh lemahnya kinerja Direktorat Jenderal Pajak dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan Adanya Tindak Pidana Pajak dalam yang rata-rata pertahun dalam tahun 2008 s/d tahun 2012 hanya mencapai 404. Begitu pula Penyidikan Pajak yang minim sekali, dimana berkas P-21 rata-rata pertahun 15, Tersangka sebanyak 16 dan divonis atau terpidana sebanyak 13 dalam tahun 2007 s/d 2011. Tidak terdapat data dalam Laporan Tahunan 2009, 2010, 2011 mengenai pelaksanaan ketentuan Upaya Perdamaian (*schikking*) Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A dan Pasal 44B UU KUP. Baru dalam Tahun 2012 terdapat laporan mengenai pelaksanaan upaya perdamaian (*schikking*) Pasal 8 ayat (3) UU KUP yaitu sebanyak 131 laporan. Masih belum jelas apakah upaya perdamaian Pasal 44B UU KUP sudah sudah dilaksanakan atau belum.

PEMBAHASAN

1. Reformasi Perpajakan

Menurut Radian dan Palinggi sebagaimana dikutip Gunadi⁷):

“Reformasi perpajakan sebagai bagian dari kebijakan publik sebetulnya paling kurang meliputi 2 (dua) aspek: (1) formulasi kebijakan dalam bentuk peraturan; dan (2) pelaksanaan dari peraturan itu sendiri. Reformasi merupakan perbaikan (*improvement*) menuju keadaan perpajakan yang lebih baik. Reformasi menuntut perubahan menuju paradigma baru yang dianggap ideal karena adanya perubahan kehidupan disegala bidang termasuk politik, ekonomi dan sosial.”

Gunadi⁸) dengan mengutip Radian (1980) menyatakan bahwa problema utama di Negara berkembang dalam memobilisasi dana perpajakan adalah bukan pada kebijakan tetapi lebih pada implementasi.

⁷ Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan*, Op.cit, hal. 2-3

⁸ Gunadi, Op.Cit, hal. 6

Apakah administrator pajak telah melaksanakan pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan agar pemungutan pajak dilakukan dengan adil sesuai dengan asas daya pikul dan sasaran pemajakan (*taatbestand*) kepada para Wajib Pajak. Menurut Hofstra⁹) agar administrasi pajak dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung oleh Undang-undang Perpajakan yang baik pula. Undang-undang yang baik menurut Hofstra adalah Undang-undang yang tidak hanya berorientasi pada aspek makro yaitu aspek yang hanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensial yaitu syarat mikro bahwa Undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan dan secara teknis Undang-undang Perpajakan itu dapat dilaksanakan.

Sejalan dengan dianutnya *Self Assessment System* rancangan Reformasi UU KUP agar difokuskan pada upaya peningkatan kepatuhan perpajakan dengan memperkuat ketentuan penegakan hukum pajak agar ketentuannya lengkap, jelas, tegas, lugas dan tidak multitafsir.

2. Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi

Teori efektivitas hukum merupakan teori yang mengkaji dan menganalisa tentang keberhasilan, kegagalan dan faktor-faktor yang mempengaruhi dalam pelaksanaan dan penerapan hukum. H. Salim et.al melanjutkan bahwa keberhasilan didalam pelaksanaan hukum adalah bahwa hukum yang dibuat itu telah tercapai maksudnya. Maksud dari norma hukum adalah mengatur kepentingan manusia. Apabila norma hukum itu ditaati dan dilaksanakan oleh masyarakat maupun penegak hukum, maka pelaksanaan hukum itu dikatakan efektif atau berhasil didalam pelaksanaannya. Hal itu dapat dilihat didalam masyarakat yang telah sadar menyetorkan kewajiban pajaknya. Kegagalan didalam pelaksanaan hukum adalah bahwa ketentuan-ketentuan hukum yang telah diterapkan tidak mencapai maksudnya atau tidak berhasil didalam pelaksanaannya.

Tidak efektifnya Undang-undang bisa disebabkan karena undang-undangnya kabur atau tidak jelas, aparatnya yang tidak konsisten dan atau masyarakatnya tidak mendukung pelaksanaan dari Undang-undang tersebut. Dikatakan efektif karena bunyi undang-undangnya jelas dan tidak perlu adanya

⁹ Hofstra sebagaimana dikutip oleh Hussein Kartasasmita dalam *Reformasi Undang-undang Perpajakan*, Jakarta, 1988, hal. 108.

penafsiran, aparatnya menegakkan hukum secara konsisten dan masyarakat yang terkena aturan tersebut sangat mendukungnya.

Hans Kelsen¹⁰⁾, menyajikan definisi tentang efektivitas hukum. Efektivitas hukum adalah:

“Apakah orang-orang pada kenyataannya berbuat menurut suatu cara untuk menghindari sanksi yang diancamkan oleh norma hukum atau bukan, dan apakah sanksi tersebut benar-benar dilaksanakan bila syaratnya terpenuhi atau tidak terpenuhi.”

Anthony Allot¹¹⁾, mengemukakan tentang efektivitas hukum. Ia mengemukakan bahwa:

“Hukum akan menjadi efektif jika tujuan keberadaan dan penerapannya dapat mencegah perbuatan-perbuatan yang tidak diinginkan dapat menghilangkan kekacauan. Hukum yang efektif secara umum dapat membuat apa yang dirancang dapat diwujudkan. Jika suatu kegagalan, maka kemungkinan terjadi pembetulan secara gampang jika terjadi keharusan untuk melaksanakan atau menerapkan hukum dalam suasana baru yang berbeda, hukum akan sanggup menyelesaikannya.”

3. Sinkronisasi Hukum

Penelitian sinkronisasi hukum pajak terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal, yaitu meneliti keserasian hukum positif (peraturan perundang-undangan) agar tidak bertentangan berdasarkan hierarki peraturan perundang-undangan¹²⁾. Hans Kelsen¹³⁾ mengemukakan bahwa pada hierarki dari peraturan yang akan dibuat, peraturan perundang-undangan yang:

1. Lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi;
2. Peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tidak boleh bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi lagi.

¹⁰⁾ Hans Kelsen, *Teori Umum tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 2006, hal. 39

¹¹⁾ Feliks Thadeus Liwupung, *Eksistensi dan Efektivitas Fungsi Du'a Mo'ang (Lembaga Peradilan Adat dalam Penyelesaian Sengketa Adat Bersama Hakim Perdamaian Desa di Sikkon Flores NTT)*, tanpa tahun, hal. 80

¹²⁾ H. Salim HS dan Erlies Septiana, *Op.Cit.*, hal. 14-15

¹³⁾ *ibid*, hal. 57

Hans Nawiaski dalam teorinya memberlakukan asas hukum “*lex superior derogat legi inferior*”, yakni peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya mengesampingkan (menderogasi) peraturan perundang-undangan yang lebih rendah.

Harus diperhatikan pula 2 (dua) asas lain, sebagai berikut:

- 1) *lex specialis derogat legi generali; lex superior derogat legi inferiori; Lex Posterior derogat legi Priori*;
- 2) antar ketentuan dalam undang-undang yang setingkat tidak boleh terdapat ketentuan yang tidak sinkron/serasi.

4. Teori Kepatuhan Perpajakan

Devos¹⁴) menyajikan 7 (tujuh) faktor yang telah diteliti yang mempengaruhi kepatuhan Wajib Pajak.

- 1) *Complexity of the tax system*;
- 2) *Level of revenue information system*;
- 3) *Withholding and information reporting*;
- 4) *Prepare responsibilities and penalties*;
- 5) *Probability of receiving audit coverage*;
- 6) *Progressive and actual level of tax rate; and*
- 7) *Penalties for non-compliance*.

Peneliti hanya mengupas faktor kelima dan faktor ketujuh.

Entitas kelima menurut Devos, adalah *Probability of receiving audit coverage*, “kemungkinan menerima pemeriksaan pajak”. Sistem perpajakan, khususnya administrasi pajak yang secara teliti dan terarah merencanakan pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak terdaftar dan menginformasikan hal ini secara luas kepada Wajib Pajak/masyarakat, akan menimbulkan rasa keengganan pada Wajib Pajak untuk melakukan penyelundupan pajak. Wajib Pajak khawatir akan adanya pemeriksaan yang akan mengungkapkan ketidakbenaran pembukuan maupun Surat Pemberitahuannya.

Entitas ketujuh menurut Devos, adalah *Penalties for non-compliance*, “sanksi kepada yang tidak patuh”. Devos menyadari pada entitas terakhir ini, bahwa hanya dengan penerapan sanksi yang tegas terhadap Wajib Pajak yang tidak patuh akan merupakan upaya pencegahan penyelundupan pajak. Pencanangan sanksi administratif dan sanksi pidana akan mencegah penyelundupan pajak.

¹⁴ Ken Devos, *Factors Influencing Individual Tax Compliance*, <http://www.springer.com/law/criminal/book/978-94-007-9>, 2014, hal. 16

5. Teori Penangkal Jeraan (*Deterrent Theory*)

Penelitian Palil dalam rangka disertasi doktor pada University of Birmingham, United Kingdom, menyimpulkan bahwa:

... tax compliance is influenced specifically by: (1) probability of being audited; (2) perceptions of government spending; (3) penalties; (4) personal financial constraint; and (5) the influence of referent groups. The result of this study can inform policymakers on the extent to which tax knowledge is important in self assessment system and in what ways it can affect tax compliance.

Merujuk pada kutipan di atas, dapat disampaikan, bahwa kepatuhan perpajakan dipengaruhi secara khusus oleh kemungkinan terdeteksi, persepsi Wajib Pajak tentang bagaimana pemerintah membelanjakan dana yang berasal dari pajak, hukuman, hambatan keuangan personal dan pengaruh dari kelompok yang menjadi panutan. Hasil penelitian ini juga dapat menginformasikan kepada pejabat pengambil keputusan sejauh mana pengetahuan perpajakan sangat penting dalam sistem *self assessment* dan dengan cara bagaimana pengetahuan perpajakan itu dapat berpengaruh terhadap kepatuhan perpajakan.

Penelitian Devos (2014), juga menyebut beberapa unsur yang secara simultan saling membentuk kepatuhan: (1) kompleksitas sistem perpajakan; (2) tingkat kemampuan informasi petugas; (3) sistem pemotongan dan pemungutan pajak; (4) tanggung jawab konsultan dan akuntan pajak; (5) kemungkinan akan diperiksa; (6) tarif pajak; dan (7) sanksi bagi yang tidak patuh. Dari kedua penelitian tersebut (Palil dan Devos) menunjukkan 2 (dua) unsur determinan kepatuhan yang sama-sama disebut adalah: (1) kemungkinan akan diperiksa; dan (2) sanksi pajak, terutama sanksi pidana. Kedua *determinant* tersebut merupakan unsur penting pembentuk kepatuhan Wajib Pajak.

Ketentuan UU KUP Yang Perlu Dilakukan Reformasi

Dengan akar masalah sebagaimana diuraikan dimuka maka untuk mengatasinya UU KUP perlu dirubah/ditambah dengan materi muatan ketentuan yang dapat memaksa Wajib Pajak melaksanakan/mematuhi kewajiban pajaknya, dan disisi lain diperlukan pula materi muatan yang mewajibkan Administrasi Pajak menegakkan supremasi hukum pajak.

UU KUP tidak perlu diganti, kiranya dengan perubahan dan penambahan beberapa pasal berikut ini dapat dicapai efektivitas dan peranan sanksi UU KUP.

1. Ketentuan Umum

Perlu dirumuskan pengertian “Pelanggaran Administrasi”, “Sanksi Administrasi”, “Sanksi Bunga”, “Sanksi Kenaikan”, “Sanksi Denda”, “Imbalan Bunga”, “Kerugian Negara”.

2. Ketentuan Untuk Memperkuat Bank Data Perpajakan

- 2.1. Untuk mensukseskan pengumpulan data dan informasi perpajakan, kewajiban Instansi Sumber Data menyampaikan data dan informasi perpajakan kepada Direktur Jenderal Pajak agar diatur dengan undang-undang;
- 2.2. Dalam pelaksanaannya agar dibentuk Pusat Data dan Informasi Nasional dan Pusat Data dan Informasi di daerah-daerah yang potensi perpajakannya tinggi.

3. Ketentuan Untuk Memperkuat Penegakan Hukum Pajak / Efektivitas Hukum dalam Rangka Peningkatan Kepatuhan Perpajakan

- 3.1. Agar dimuat ketentuan bahwa penerbitan surat ketetapan pajak hanya dilakukan dalam hal Wajib Pajak melakukan “Pelanggaran Administrasi”;
- 3.2. Agar dimuat ketentuan bahwa dalam hal Wajib Pajak diduga melakukan perbuatan/tindak pidana pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib mengambil langkah *schikking*/upaya perdamaian;
- 3.3. Dalam hal Wajib Pajak tidak mengambil langkah *schikking*/upaya perdamaian, Direktur Jenderal Pajak wajib melakukan proses pemidanaan dimulai dengan “Pemeriksaan Bukti Permulaan”, “Penyidikan Pajak” dan seterusnya;
- 3.4. Agar dilakukan penyesuaian dan penyeimbangan bobot sanksi perpajakan antara sanksi administrasi dan sanksi pidana, antar sanksi pidana dan antar sanksi administrasi;
- 3.5. Untuk lebih jelas, lebih tegas dan tidak multitafsir agar dilakukan sinkronisasi/keserasian antara ketentuan administrasi dan ketentuan

- pidana pajak;
- 3.6. Putusan pidana pajak yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap agar dipublikasikan secara luas;
 - 3.7. Terhadap pejabat pajak yang berwenang mengambil langkah *schikking*/ upaya perdamaian dan pemrosesan secara pidana tetapi Pejabat Pajak yang bersangkutan tidak melaksanakannya sehingga merugikan penerimaan negara agar dikategorikan melakukan tindak pidana pajak.

4. Ketentuan Administrasi untuk Meningkatkan Kepatuhan Perpajakan

Hasil penelitian disertasi Leonardo, menyimpulkan bahwa pada akhirnya kepercayaan yang tinggi terhadap pemerintah akan meningkatkan keikhlasan mematuhi hukum pajak.

- 4.1. Keberatan Pajak pada dasarnya merupakan upaya hukum/yudisial, sehingga penyelesaian Keberatan agar dikeluarkan dari tugas Direktorat Jenderal Pajak / eksekutif dengan membentuk Pengadilan Pajak Tingkat Pertama disetiap Provinsi (beberapa provinsi). Upaya hukum lanjutan atas Putusan Keberatan, diajukan kepada Pengadilan Pajak Tinggi yang berkedudukan di Ibukota Negara.
- 4.2. Menurut Howard dan Mummers, sanksi yang diancamkan kepada sipelanggar haruslah berpedoman dengan sifat masing-masing yang dilanggar. Selama Keberatan Pajak masih ditangani oleh Eksekutif sulit dicapai independensi, masih akan terjadi pelanggaran terhadap prinsip *impersonality* dan *impartiality*. Pengenaan sanksi denda dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) dalam hal Keberatan/Banding ditolak/dikabulkan sebagian agar dihapus, karena sanksi denda dijatuhkan dalam hal terjadi pelanggaran ketentuan hukum. Sedangkan pengajuan Keberatan Pajak dan Banding Pajak adalah dalam rangka penggunaan Hak Wajib Pajak, sehingga ancaman/pengenaan sanksi denda tersebut merupakan *Abuse of Power* seharusnya terhadap kasus tersebut, Wajib Pajak dikenakan sanksi bunga penagihan berdasarkan Pasal 19 ayat (2);
- 4.3. Menurut Howard dan Mummers kisaran sanksi yang diancamkan kepada si pelanggar tidaklah boleh terlalu berat, sehingga besarnya

sanksi administrasi maupun pidana perlu diturunkan.

- Sebagai contoh sanksi bunga pasal 13 ayat (2) agar disesuaikan dengan bunga bank. Dari 2% diturunkan menjadi 1% perbulan maksimum 24%;
- Sanksi denda dalam upaya perdamaian dan denda pidana diturunkan, Pasal 8 ayat (3) menjadi 50%, Pasal 13A menjadi 100%, Pasal 44B menjadi 200%.

4.4. *Schikking*/Upaya Perdamaian dalam Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A dan Pasal 44B agar diperluas meliputi Tindak Pidana Karena Alpa dan Tindak Pidana Pajak dengan sengaja;

4.5. Agar putusan hakim pidana mengenai denda pidana pajak dapat dieksekusi, rumusan Pasal 1 ke 31 tentang “Penyidikan Tindak Pidana dibidang Perpajakan” dan Pasal 1 ke 32 tentang “Penyidik” disempurnakan yaitu mencakup pula tugas menentukan dan menghitung besarnya “Kerugian Bagi Pendapatan Negara”;

4.6. Materi muatan Pasal 49 kewenangan “Penyidik” agar ditambah dengan penentuan adanya “Kerugian Pada Pendapatan Negara” dan “Menghitung Besarnya Kerugian Pada Pendapatan Negara”;

4.7. Materi muatan Pasal 13 agar ditambah dengan ayat yang mengatur bahwa dalam hal penyidikan pajak, penghitungan jumlah “Pajak Yang Terutang” menggunakan laporan Penyidik Pajak.

5. Materi muatan UU KUP yang memberikan pelayanan kepada Cepat, Murah, dan Sederhana agar diperluas, begitu pula materi muatan yang dapat meningkatkan profesionalism (*attitude, skill & knowledge*)

5.1. Ketentuan jangka waktu pelayanan dipersingkat

Contoh: - penyelesaian pemberian NPWP dan PKP, maksimum 1 minggu;

- Penyelesaian Pasal 11 : 2 minggu;
- Penyelesaian Pasal 16 : 2 minggu;
- Penyelesaian Pasal 17B : 6 bulan;
- Penyelesaian Pasal 25/26 : 6 bulan;
- Penyelesaian Pasal 27 : 6 bulan;
- Penyelesaian Pasal 36 : 6 bulan;

- 5.2. Pejabat Pajak yang dalam memberikan pelayanan menyebabkan kerugian bagi negara dan Wajib Pajak harus diberi sanksi kepegawaian.

PENUTUP

Dengan reformasi UU KUP diharapkan akan terwujud efektivitas hukum pajak dan peranan sanksi perpajakan. Ketentuan UU KUP menjadi jelas, tegas dan lugas dan tidak multitafsir serta terwujud pula sinkronisasi antar ketentuannya sehingga pelaksanaan penegakan hukum pajak akan tegas tanpa tebang pilih dan cepat diterapkan sanksi-sanksi perpajakan yang telah ditetapkan.

Kepatuhan Wajib Pajak akan meningkat signifikan ditandai dengan Tax Ratio mencapai setara dengan Malaysia, Thailand, bahkan Vietnam. Dengan Tax Ratio antara 18% - 20% penerimaan pajak akan meningkat tinggi dan memberikan kemampuan APBN yang sangat besar sehingga pembangunan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat berjalan mulus menuju kepada kedaulatan ekonomi. Terlebih lagi bila sumber daya alam yang melimpah dikelola secara benar.