



Volume 31 No 1, Januari 2016

DOI: 10.20473/ydk.v31i1.1960

Fakultas Hukum Universitas Airlangga, Jalan Dharmawangsa Dalam Selatan

Surabaya, 60286 Indonesia, +6231-5023151/5023252

Fax +6231-5020454, E-mail: yuridika@fh.unair.ac.id

Yuridika (ISSN: 0215-840X | e-ISSN: 2528-3103)

by <http://e-journal.unair.ac.id/index.php/YDK/index> under a Creative

Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0

International License.



FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS AIRLANGGA

Article history: Submitted 9 November 2016; Accepted 9 January 2016; Available Online 31 January 2016

PENYATUAN HUKUM PAJAK FORMAL DALAM SISTEM HUKUM PAJAK NASIONAL

Iwan Suhardi

iwan.suhardi.2010@hotmail.com

Universitas Airlangga

Abstract

Characteristic of a tax system can be seen in the formal tax law that governs the tax collection procedure. Old tax law, such as the Indonesian colonial tax law system is complex and is difficult to manifest. To tackle this problem, consolidated formal tax law such as General Provisions and Procedures of Taxation (UU KUP) has been used since 1983 to simplify the national tax law system. Result of this study showed that in practice, Indonesian tax system is still too complex. There are three main reasons for the observed complexity. First, inconsistency of the lawmaker and the policy maker. Separation between formal tax law and material tax law only occurs in the early reformation of tax law. In the sequential tax law reformation, the formal and material tax laws are coalesced together, going backward to the time prior to the national tax law system reformation. Second, UU KUP has not been able to accommodate all tax systems that are used in Indonesia, including the official assessment system. Third, there are disharmonisation between UU KUP and other formal tax law such as tax court law. One potential solution is to return UU KUP to its original state as in 1983. In addition, UU KUP must be used as the sole formal tax law for all tax and UU KUP must accommodate all tax law system.

Keywords: Tax Compliance; Simplification of Tax System; Tax Law Reform.

Abstrak

Karakteristik dari suatu sistem pajak dapat diketahui dari hukum pajak formal yang mengatur prosedur pemungutan pajak. Sistem hukum pajak Indonesia peninggalan kolonial merupakan gambaran sistem hukum pajak yang kompleks dan sulit dilaksanakan. Untuk mengatasi permasalahan ini, penyatuan hukum pajak formal dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP), bertujuan untuk menyederhanakan sistem hukum pajak nasional. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem hukum pajak Indonesia masih tetap kompleks. Ada tiga hal penyebab utama kompleksitas tersebut. Pertama, inkonsistensi dari pembuat undang-undang dan pembuat kebijakan pajak. Pemisahan hukum pajak formal dan hukum pajak materil hanya terjadi pada awal reformasi undang-undang pajak. Pada reformasi undang-undang pajak lanjutan, kedua jenis norma tersebut kembali digabung seperti pada periode sebelum reformasi sistem pajak nasional. Kedua, UU KUP belum mengakomodasi semua sistem pemungutan pajak yang digunakan dalam pemungutan pajak di Indonesia saat ini, termasuk sistem *official assessment*. Ketiga, terdapat disharmoni antara hukum pajak formal dalam UU KUP dan hukum pajak formal di luar UU KUP, seperti dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. Pengembalian UU KUP kepada posisi awal reformasi perpajakan tahun 1983 dan perubahan UU KUP untuk mengakomodasi semua sistem pemungutan pajak dapat menjadi solusi dan menjadi kesimpulan dalam penelitian ini.

Kata Kunci: Kepatuhan Pajak; Penyederhanaan Sistem Hukum Pajak; Pembaruan Hukum Pajak.

Pendahuluan

Ditinjau dari materi muatannya, undang-undang pajak mengandung kaidah hukum pajak materiil dan kaidah hukum pajak formal. Kaidah hukum pajak materiil mengatur tentang keadaan, perbuatan, dan peristiwa hukum terkait dengan objek pajak, subjek pajak, wajib pajak, dasar pengenaan pajak, tarif pajak, masa pajak, dan tahun pajak. Kaidah yang mengatur bagaimana cara melaksanakan dan mempertahankan hukum pajak materiil disebut hukum pajak formal.¹ Tujuan penyatuan hukum pajak formal tersebut adalah untuk membentuk sistem pemungutan pajak yang efisien (hemat biaya administrasi dan hemat biaya kepatuhan), mudah dipahami dan dilaksanakan oleh masyarakat dan pemungut pajak. Perwujudan prinsip kesederhanaan dalam hukum pajak formal tersebut mengalami kendala karena: (a) inkonsistensi pembuat undang-undang dan pembuat kebijakan pajak; (b) disharmoni antara ketentuan dalam UU KUP sendiri; (c) disharmoni antara UU KUP dan hukum pajak formal lain di luar UU KUP.

Berbagai kendala tersebut telah mendegradasikan kedudukan UU KUP. Semula UU KUP dimaksudkan sebagai ketentuan umum bagi semua peraturan pajak lain dalam sistem pajak nasional (meliputi pajak pusat, bea dan cukai, serta pajak daerah). Dalam perkembangannya UU KUP hanya menjadi ketentuan umum bagi pemungutan pajak pusat yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dalam keadaan tersebut, hukum pajak formal yang mengatur prosedur pemungutan pajak, berubah kembali menjadi kompleks karena terdapat banyak hukum pajak formal selain UU KUP. Kesederhanaan yang menjadi prinsip inti pembentukan sistem pajak nasional baru telah diabaikan. Prinsip-prinsip pembaruan hukum pajak formal tidak dilaksanakan secara konsisten sehingga tujuan penyatuan hukum pajak formal dalam UU KUP hingga saat ini belum dapat diwujudkan. Pembayaran pajak tidak disertai dengan imbalan langsung yang seimbang.²

¹ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak* (RajaGrafindo Persada 2014).[18].

² Asri Wijayanti, 'Pajak Penerangan Jalan Umum Ditinjau Dari Aspek Hukum' (2002) 17 Yuridika.[561].

Landasan Filosofi Pembaruan Sistem Hukum Pajak Nasional

Sistem hukum nasional adalah suatu sistem hukum yang berlaku di Indonesia dengan semua elemennya serta saling menunjang satu dengan lain dalam rangka mengantisipasi dan mengatasi permasalahan yang timbul dalam kehidupan berbangsa, bernegara, dan bermasyarakat yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. (Penjelasan Pasal 17 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan). Dalam pembentukan sistem hukum nasional dikenal asas kenusantaraan yaitu bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan senantiasa memperhatikan kepentingan seluruh wilayah Indonesia dan materi muatan peraturan perundang-undangan yang dibuat di daerah merupakan bagian dari sistem hukum nasional yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Undang-Undang Dasar Tahun 1945, selanjutnya disebut UUD 1945 (Penjelasan Pasal 6 huruf e Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011).

Pembaruan sistem hukum pajak nasional pada tahun 1983 bertujuan mengganti peraturan perundang-undangan pajak peninggalan kolonial karena tidak sesuai dengan Pancasila dan UUD 1945.³ Pancasila sebagai falsafah bangsa dan negara Indonesia merupakan landasan idiil untuk mencapai tujuan negara sebagaimana tercantum dalam pembukaan UUD 1945 yaitu masyarakat adil dan makmur yang merata baik materiil maupun spiritual.⁴

Nilai-nilai yang terkandung dalam Pancasila perlu dijabarkan dalam peraturan perundang-undangan pajak. Sila Pertama Pancasila: Ketuhanan Yang Maha Esa. Nilai Ketuhanan yang terkandung dalam sila pertama merujuk pada ajaran agama yang terdapat dalam kitab suci. Dalam pengamatan Rochmat Soemitro, pemungutan pajak bersesuaian dengan ajaran agama manapun.⁵ Sila Kedua Pancasila: Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab. Konsep kemanusiaan menurut Pancasila memperhatikan

³ Penjelasan pemerintah dalam sidang DPR membahas pembaruan sistem hukum pajak nasional tahun 1983.

⁴ H. Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum Perpajakan* (Bina Cipta 1991).[4].

⁵ H Rochmat Soemitro dan Dwi Kania Sugiharti, *Asas Dan Dasar Perpajakan* (Rafika Aditama 2010).[11-12].

asas keadilan, daya pikul, non diskriminasi, dan penempatan kedudukan manusia sebagai manusia.⁶ Sila Ketiga Pancasila: Persatuan Indonesia. Pajak dapat menjadi alat pemersatu bangsa jika digunakan secara tepat. Sumber keuangan utama untuk kelangsungan hidup bangsa Indonesia sebagaimana tercantum dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) berasal dari pajak. Menurut Rochmat Soemitro, pajak yang dipungut negara untuk membiayai jalannya/kelangsungan negara harus tetap dalam kerangka mempertahankan keutuhan persatuan Negara Republik Indonesia. Pajak merupakan alat pemersatu bangsa dalam mewujudkan tujuan bersama seperti yang telah dicita-citakan dalam pembukaan UUD 1945.⁷

Sila Keempat Pancasila yang berbunyi Kerakyatan yang Dipimpin oleh Hikmat Kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan. Salah satu penjabaran dari sila ini adalah Pasal 23A UU NRI Tahun 1945 yang menyebutkan bahwa: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Pasal tersebut menyiratkan filosofi kedaulatan rakyat. Pajak hanya dapat dipungut dengan persetujuan dari rakyat. Pada Sila Kelima Pancasila yang berbunyi Keadilan Sosial bagi Seluruh Rakyat Indonesia. Salah satu tujuan hukum adalah mewujudkan keadilan. Asas ini berkaitan dengan asas-asas pajak yang lain yaitu asas persamaan (*equality*), kepatutan (*equity/billijkheid*), asas sesuai daya pikul dan asas non diskriminasi. Dalam asas-asas tersebut secara tersirat mengandung asas keadilan. Pengertian semua sila Pancasila tidak dapat dipisahkan satu dari yang lain. Semua sila dalam Pancasila merupakan satu kesatuan yang utuh dan bulat.⁸

Asas keadilan berkaitan dengan sila keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia mengandung makna sebagai berikut: pemungutan pajak harus mencerminkan keadilan dalam undang-undang maupun penerapannya; pemungutan pajak harus seimbang dengan kemampuan subyek pajak; tidak semua anggota masyarakat dikenakan pajak, penghasilan masyarakat kecil yang hanya cukup untuk kebutuhan primer tidak dikenakan pajak; pemungutan pajak harus menghindari perbedaan perlakuan kepada

⁶ *ibid.*

⁷ H. Rochmat Soemitro. *Op.Cit.*[5].

⁸ *ibid.*[7].

wajib pajak berdasarkan faktor suku, agama, ras, dan antar golongan; keadilan dalam undang-undang pajak harus memberi sarana hukum bagi wajib pajak untuk mencari keadilan. Dalam hukum pajak wajib pajak dapat menggunakan upaya hukum keberatan (*doleansi*) yang tergolong peradilan administrasi tidak murni dan banding serta gugatan melalui pengadilan pajak sebagai peradilan murni administrasi.

Kandungan nilai dalam lima sila Pancasila tersebut di atas memberi ciri dan corak khas kepada pembaruan sistem hukum pajak nasional. Ciri-ciri sistem hukum pajak nasional berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, yang menggantikan sistem hukum pajak kolonial tersebut. Pemungutan pajak merupakan perwujudan dari pengabdian kewajiban dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional serta tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak, sebagai pencerminan kewajiban di bidang perpajakan berada pada anggota masyarakat wajib pajak sendiri. Pemerintah, dalam hal ini aparat perpajakan sesuai dengan fungsinya berkewajiban melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Anggota masyarakat wajib pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terhutang (*self assesment*), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan lebih rapi, terkendali, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat wajib pajak.

Prinsip Pembentukan Sistem Hukum Pajak Nasional

Asher mengemukakan bahwa bagian terbesar dari perubahan dalam *tax reform* dilakukan dengan pertimbangan prinsip ekonomi.⁹ Pada umumnya *tax reform* dilaksanakan dengan tujuan ekonomi yaitu untuk meningkatkan penerimaan

⁹ Asher dan Mukul, 'Reforming the Tax System in Indonesia' *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation* (2004).[46].

pajak. Salah satu tolak ukur yang sering digunakan adalah peningkatan *tax ratio*. Tatkala *tax reform* dilaksanakan kondisi keuangan tidak dalam keadaan krisis dan tujuannya adalah meningkatkan peranan pajak sebagai pengganti sumber penghasilan yang lain. Model reformasi sistem pajak demikian disebut *revenue neutral reform*¹⁰ Menurut Gillis, reformasi sistem perpajakan Indonesia tahun 1983 termasuk dalam *revenue neutral reform* karena tujuannya untuk jangka waktu panjang dapat menjadi sumber penghasilan yang substansial menggantikan penerimaan dari pajak minyak.¹¹

Pada umumnya telah diterima bahwa kriteria dasar dalam pembentukan sistem hukum pajak adalah keadilan (*equity, fairness*), efisiensi (*eficiency*), kesederhanaan (*simplicity*),¹² dan kepastian hukum (*law certainty*). Prinsip keadilan merupakan prinsip yang paling universal dalam *tax reform*. Dalam literatur pajak, keadilan yang dimaksud mengandung dua aspek yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal dalam hukum pajak mempunyai makna orang yang memiliki kondisi yang sama harus diberi beban pajak yang sama. Kriteria yang digunakan adalah keseimbangan antara penghasilan dan beban yang dipikul. Menurut Bird, ketidakadilan horizontal terjadi ketika beban pajak pada tingkat penghasilan yang sama berbeda signifikan.¹³ Gillis menambahkan perlu diperhatikan dalam pemajakan keadaan keluarga dari wajib pajak. Dengan demikian keadilan horizontal menurutnya bilamana keluarga yang memiliki penghasilan dan kondisi yang sama membayar pajak yang sama besarnya.¹⁴

Keadilan vertikal dapat diartikan orang yang memiliki perbedaan penghasilan, konsumsi, kekayaan, harus diperlakukan berbeda. Berdasarkan kriteria tersebut orang yang memiliki tingkat penghasilan, konsumsi atau kekayaan yang lebih besar wajib membayar pajak yang lebih besar.¹⁵ Keadilan

¹⁰ *ibid.*[9].

¹¹ *ibid.*[17].

¹² Richard M. Bird, 'Administrative Dimension of Tax Reform', *Tax Reform in Developing Countries*. [351].

¹³ *ibid.*[9].

¹⁴ *ibid.*

¹⁵ *ibid.*

vertikal tersebut, jika diimplementasikan dalam peraturan perundang-undangan dapat berwujud macam-macam tarif pajak sesuai dengan tingkat penghasilannya.¹⁶ Sistem pemajakan dengan tarif pajak yang progresif sering dipandang sebagai representasi keadilan vertikal tersebut.

Prinsip kesederhanaan bertujuan untuk mengurangi kompleksitas struktural, kompleksitas teknik dan kompleksitas kepatuhan wajib pajak.¹⁷ Kompleksitas struktural menimbulkan kesulitan penafsiran peraturan yang diterapkan dalam transaksi ekonomi.¹⁸ Kompleksitas teknik menyebabkan kesulitan intelektual dalam memastikan arti sebuah ketentuan.¹⁹ Sementara kompleksitas kepatuhan merujuk pada kesulitan dalam memelihara catatan dan mengisi formulir untuk melengkapi tugas wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajaknya. Manfaat dari penyederhanaan sistem hukum tersebut adalah untuk memudahkan wajib pajak dalam menafsirkan, melaksanakan, dan mematuhi peraturan pajak. Sasaran penyederhanaan sistem pajak meliputi penyederhanaan konsep, bahasa, dan apa yang harus dikerjakan oleh wajib pajak.²⁰

Efisiensi sebagai tujuan pembaruan sistem hukum pajak dapat dibangun berdasarkan konsep “*normative framework*” dan “*neutrality framework*”.²¹ Newbery and Stern mengemukakan bahwa konsep “*normative framework*” dibentuk berdasarkan teori “*optimal taxation*” dengan fokus pada tujuan penerimaan (*revenue objective*).²² Berkaitan dengan *Tax Reform*, teori ini bertujuan: “*to maximize an explicit social welfare function that balances vertical equity gains againsts tax-induced losses in the efficiency of resource allocation*”.²³ Karakteristik “*optimal taxation*” dapat dikenal dari pola tarif pajak yang digunakan bersifat multi *tax rate* dan *non uniform*. Konsep “*normative framework*” mengandalkan

¹⁶ Richard M. Bird. *Op. Cit.* [351].

¹⁷ *ibid.* [308].

¹⁸ *ibid.*

¹⁹ *ibid.*

²⁰ Randolph E. Paul, ‘Simplification of Federal Tax Laws’ (1944) XXIX Cornell Law Quarterly.

²¹ Wayne Thirsk, *Tax Reform in Developing Countries* (The World Bank 1997). [9].

²² Newbery dan Stern, *Tax Reform in Development Countries* (The World Bank 1997). [9].

²³ *ibid.*

pada diferensiasi tarif pajak untuk mencapai efisiensi. Dalam hal ini Slemrod mengemukakan bahwa struktur sistem pajak dengan diferensiasi tarif pajak yang banyak membutuhkan administrasi pajak yang sempurna untuk mewujudkan tujuan efisiensi²⁴ lebih lanjut dikemukakannya: “*with imperfect administration; unintended tax rate differentials may arise that impair, rather than contribute to, the efficient functioning of revenue system*”.²⁵

Dalam beberapa dekade terakhir berkembang teori sistem pajak netral (*neutral tax system*) sebagai dasar dari konsep kerangka netral (*neutrality frame*). Sistem pajak yang netral dapat didefinisikan “*as one that avoid interfering with the resource allocation decisions of the private sector*”.²⁶ Karakteristik dari sistem pajak netral adalah pengenaan tarif pajak yang lebih seragam untuk tujuan efisiensi dalam hal ini Wayne Thirsk mengemukakan: “*unlike earlier pleas for broader based taxation aimed primarily at achieving greater progressivity, more recent recommendation for broader – based taxes aim at achieving lower marginal tax rates and associated reductions in the level of tax induced distortions*”.²⁷

Berkaitan dengan tujuan efisiensi, Wayne Think mengemukakan bahwa “*a tax reform achieving greater netrality can make things better on efficiency grounds*”²⁸ lebih jauh dijelaskannya: “*bondering income tax bases and removing various kinds of discriminatory income tax treatment makes a tax system more efficient*”.²⁹ Pembaruan sistem hukum pajak Indonesia juga memiliki ciri-ciri konsep “*framework neutrality*”. Sebagaimana dikemukakan pemerintah dalam sidang pembaruan sistem hukum pajak tahun 1983, pembaruan sistem hukum pajak memiliki beberapa ciri yang membedakan dengan sistem hukum pajak sebelumnya yaitu dasar pengenaan pajak yang lebih luas, sistem baru tarif pajak yang jauh lebih sederhana, dan penurunan tarif pajak.

²⁴ Slemrod dan J.Winter, ‘Optimal Taxation and Optimal Tax System’ [1990] Journal of Economic Perspective 80.

²⁵ *ibid.*

²⁶ *ibid.*

²⁷ *ibid.*[9]

²⁸ *ibid.*

²⁹ *ibid.*

Prinsip kepastian hukum dalam bidang pajak adalah syarat fundamental dari sebuah sistem pajak yang adil,³⁰ walaupun hukum pajak sering jauh dari pasti.³¹

Pagone menyebutkan penyebab ketidakpastian dalam hukum pajak adalah:

*“The inherent uncertainty of language, the mismatch between the lawyer’s tools of statutory interpretation and a tax statute drafted using an economic or accounting understanding of tax concepts, differing judicial constructions of tax statutes, and the international uncertainty in the drafting of tax statutes to allow for discretion or to prevent tax avoidance”.*³²

Kedudukan UU KUP dalam Sistem Hukum Pajak Nasional

Beberapa alternatif kedudukan UU KUP dalam sistem hukum pajak nasional adalah UU KUP sebagai satu-satunya hukum pajak formal. Dalam sidang pembaruan sistem hukum pajak tahun 1983, pemerintah menyampaikan prinsip penyederhanaan hukum pajak formal adalah penyatuan seluruh hukum pajak formal dalam satu undang-undang yaitu dalam Rancangan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan. Rancangan undang-undang tersebut telah disahkan menjadi UU KUP. UU KUP sebagai hukum pajak formal khusus pajak pusat yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Pajak. Kedudukan UU KUP seperti tersebut di atas dapat ditelusuri dari ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam UU KUP sendiri. Materi hukum yang diatur dalam UU KUP hanya mengatur prosedur pemungutan pajak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Hanya lembaga pemungut pajak tersebut yang disebutkan dalam UU KUP. Lembaga pemungut pajak lain, yaitu Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, dan Pemerintah Daerah (sebagai pemungut pajak daerah) tidak disebutkan sama sekali. UU KUP sebagai hukum pajak formal alternatif. Ketentuan Pasal 49 UU KUP menyebutkan bahwa ketentuan dalam undang-undang ini berlaku pula bagi undang-undang perpajakan lainnya kecuali apabila ditentukan lain. Ketentuan Pasal 49 UU KUP tersebut memberikan alternatif penggunaan UU KUP sebagai berikut: (a) UU KUP berlaku sepenuhnya; (b) UU

³⁰ John A Miller, *Indeterminacy, Complecity and Fairness: Justifying Rule Simplification in the Law Taxation* (1993).

³¹ GT Pagone, ‘Tax Uncertainty’ (2009) 33 Melbourne University Law Review.[1].

³² *ibid.*

KUP berlaku dengan pembatasan tertentu; (c) UU KUP tidak digunakan sama sekali dalam pemungutan pajak tertentu. UU KUP sebagai ketentuan pokok bagi hukum pajak formal lain, di luar UU KUP.

Erly Suandi menyampaikan pandangannya mengenai kedudukan UU KUP sebagai berikut: setelah reformasi perpajakan tahun 1983, ketentuan hukum pajak formal dimuat dalam undang-undang tersendiri, yaitu Undang-Undang No.6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang No.9 Tahun 1994 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan disusul dengan Undang-Undang No.17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dan Undang-Undang No.19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Ketiga undang-undang ini memuat ketentuan yang berlaku untuk semua pajak, baik pajak penghasilan maupun pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah. Sistem ini membuat ketentuan pajak menjadi lebih sederhana, karena ketentuan yang berlaku sama cukup diatur sekali saja, sehingga dalam undang-undang pajak penghasilan maupun undang-undang pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah, ketentuan hukum formal ini tidak perlu diatur dan cukup menunjuk kepada pasal-pasal dalam Undang-Undang No 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang No 9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No 16 Tahun 2000 dan terakhir dengan Undang-Undang No.28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan disusul dengan Undang-Undang No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak dan Undang-Undang No.19 Tahun 1997 yang telah diubah dengan Undang-Undang No.19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Undang-Undang No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, kecuali jika ada hal-hal khusus yang menyimpang dari ketentuan hukum formal, maka hal ini harus dimuat dalam undang-undang pajak yang bersangkutan.³³

Setidak-tidaknya ada dua undang-undang yang khusus mengatur hukum pajak formal di luar UU KUP yaitu undang-undang penagihan pajak dengan

³³ Erly Suandi, *Hukum Pajak* (Salemba Empat 2008).[98].

surat paksa dan undang-undang pengadilan pajak. Hubungan antara hukum pajak formal yang diatur dalam UU KUP dan hukum pajak formal di luar UU KUP serta hubungan antara hukum pajak formal dalam UU KUP dengan hukum pajak materiil dapat ditelusuri dari penjelasan umum UU KUP yang menyatakan bahwa UU KUP adalah ketentuan umum bagi peraturan pajak yang lain. Kedudukan UU KUP sebagai ketentuan umum seringkali diabaikan karena tidak jelasnya pengertian ketentuan umum tersebut. Seringkali terjadi perbedaan persepsi mengenai maksud dan tujuan istilah tersebut. Pemahaman UU KUP sebagai ketentuan umum dapat diartikan sebagai *kaderwet* atau *raamwet* yaitu “*een wet waarin alleen de hoofdzaken worden geregeld wanna de details worden ingevuld bij nadere wet, bij algemene maatregel van bestuur of bij ministeriele regeling*”,³⁴ (sebuah undang-undang yang di dalamnya hanya mengatur hal-hal pokok dan rinciannya diatur dalam undang-undang selanjutnya, atau dalam aturan umum yang dibuat oleh pemerintah atau dalam aturan menteri). Hal pokok yang diatur dalam kaderwet dapat berupa prinsip-prinsip umum (*algemene principes*), pertanggungjawaban (*verantwoordelijkheden*) dan aturan prosedural (*procedures regel*) yang belum terinci masih berupa aturan dasar.

Beberapa aturan dasar yang dijumpai dalam UU KUP, seperti prinsip pemungutan pajak, tanggung jawab wajib pajak dan pemungut pajak, prosedur pemungutan, penagihan pajak dan pengadilan pajak. Pelaksanaan dari aturan dasar tersebut ada yang diperintahkan untuk dibuat dengan undang-undang, seperti undang-undang tentang pengadilan pajak. Dengan demikian bisa dikatakan bahwa UU KUP adalah kaderwet dari UU Pengadilan Pajak. Aturan-aturan dasar yang terdapat dalam UU KUP berisi kaidah-kaidah hukum pajak formal. Oleh karena itu UU KUP adalah *kaderwet* untuk hukum pajak formal. Berbeda dengan kedudukan UU KUP terhadap hukum pajak materiil. UU KUP bukan *kaderwet* dari hukum pajak materiil karena isi dari undang-undang pajak materiil bukan merupakan implementasi dari UU KUP.

³⁴ <www.encyclo.nl/begrip/raamwet> accessed on 12 November 2015.

Hubungan antara UU KUP sebagai hukum pajak formal dengan hukum pajak materiil bersifat fungsional dan interdependensi. UU KUP baru dapat berfungsi kalau digunakan untuk melaksanakan hukum pajak materiil dan sebaliknya hukum pajak materiil baru bisa dilaksanakan karena ada hukum pajak formal. Dalam pengertian fungsional, UU KUP adalah ketentuan umum bagi hukum pajak materiil karena berfungsi sebagai pelaksana dan penegak hukum pajak materiil. Menempatkan UU KUP sebagai ketentuan umum bagi pemungutan semua jenis pajak dapat menciptakan efisiensi karena tidak perlu harus membentuk hukum pajak formal sendiri untuk pemungutan setiap jenis pajak. Pemungutan Bea dan Cukai, dan pemungutan pajak daerah dapat merujuk kepada ketentuan yang terdapat dalam UU KUP. UU KUP yang dimaksud adalah UU KUP yang telah direvisi agar dapat mengakomodasi tata cara pemungutan pajak yang dibutuhkan oleh setiap jenis pajak.

Salah satu faktor yang dapat menjadi penghambat dalam penyatuan hukum pajak formal adalah pertentangan (disharmoni) antara norma hukum pajak formal yang diatur dalam UU KUP dan hukum pajak formal yang berada di luar UU KUP. Kelsen mengemukakan bahwa konflik norma terjadi ketika dua norma, yang isinya berbeda satu sama lain, tidak dapat dipatuhi dalam waktu yang sama.³⁵ Pendapat senada dikemukakan oleh Joost Pauwelyn bahwa “*two norm are in a relation of conflict, if one constitutes, has led to, or may lead to, a breach of other*”.³⁶ Mengenai akibat hukum konflik norma yang terjadi dalam satu sistem hukum, Kelsen mengemukakan: “*all the norm in a given system are bound by a single and continuous chain of validity or creation*”. *Consequently if two norm are in contradiction, this is can only mean thing: that one of them is invalid.*³⁷ Dalam buku karangannya yang lain, Kelsen mengemukakan bahwa “*conflict of norms are not limited to strict and automatic conflicts, a conflict occurs whenever obdience with one norm necessary or*

³⁵ Hans Kelsen, *Introduction to the Problems of Legal Theory* (Clarendon Press 1993). [112].

³⁶ Joost Pauwelyn, *Conflict of Norm in Public International Law: How WTO Rules Relate to Other Rules of International Law* (Cambridge University Press 2003).[175-176].

³⁷ Hans Kelsen, *Pure Theory of Law* (Berkeley University of California Press 1967).[205-206].

possibly involves the violation of the other”³⁸.

Konflik hukum pajak formal dalam UU KUP dan hukum pajak formal di luar UU KUP terjadi mengenai hal-hal sebagai berikut: konflik sistem pemungutan pajak; konflik konsep utang pajak. Pada satu sisi, UU KUP sebagai ketentuan umum yang menjadi dasar pemungutan semua jenis pajak menganut sistem pemungutan *self assessment*, sedangkan pada sisi lain terdapat undang-undang pajak yang menggunakan sistem pemungutan yang lain atau menggunakan lebih dari satu macam sistem pemungutan. Undang-undang yang dimaksud adalah UU PBB, UU PDRD, UU Pabean. Konflik sistem pemungutan pajak yang terdapat dalam UU KUP dan UU PBB dapat dideskripsikan sebagai berikut. Dalam konsiderans UU PBB disebutkan UU KUP sebagai salah satu dasar hukumnya. Kemudian dalam Pasal 23 UU PBB disebutkan bahwa terhadap hal-hal yang tidak diatur secara khusus dalam undang-undang ini berlaku ketentuan dalam UU KUP dan peraturan perundang-undangan lainnya.

Sekalipun secara formal UU PBB mengakui UU KUP sebagai ketentuan umum, namun secara materiil ketentuan UU KUP yang berbasis *self assessment* bertentangan dengan ketentuan dalam UU PBB yang berbasis *official assessment*. Ketentuan yang mengatur mengenai pengertian, tata cara pemungutan, dan pelanggaran yang dapat dikenakan sanksi antara kedua sistem pemungutan tersebut amat berbeda, sehingga secara materiil ketentuan UU KUP tidak dapat diterapkan terhadap UU PBB dan pemungutan jenis pajak lain yang berbasis *official assessment*. Kedua sistem pemungutan tersebut, yang sifatnya berbeda satu sama lain tersebut, tidak mungkin diterapkan bersama-sama dalam pemungutan suatu jenis pajak yang sama. Sekalipun demikian, dalam satu sistem pajak dapat digunakan lebih dari satu macam sistem pemungutan pajak untuk pemungutan jenis pajak yang berbeda, seperti yang digunakan dalam pemungutan pajak daerah dan bea masuk. Dalam UU PDRD terdapat tiga macam sistem pemungutan pajak yang digunakan dalam pemungutan pajak daerah yaitu dibayar sendiri oleh wajib

³⁸ Hans Kelsen, *General Theory of Norms*, Clarendon Press (1991).[54].

pajak sebagai perwujudan dari sistem *self assessment*; ditetapkan oleh kepala daerah sebagai perwujudan sistem *official assessment*; dan dipungut oleh pemungut pajak sebagai perwujudan dari sistem *witholding*. Karakteristik setiap jenis pajak daerah tidak sama, sehingga suatu sistem pemungutan tidak dapat diberlakukan untuk semua jenis pajak daerah.³⁹ Ketiga sistem pemungutan pajak tersebut juga digunakan dalam UU Kepabeanan untuk pemungutan jenis pajak yang berbeda. Pada dasarnya pemungutan bea (*custom*) berdasarkan UU Pabean menggunakan sistem *self assessment*. Sistem tersebut melimpahkan kepercayaan sepenuhnya kepada masyarakat pengguna jasa kepabeanan, keaktifan pelaksanaan administrasi usahanya yang berkaitan dengan kepabeanan terletak pada penanggung bea.⁴⁰

Pemenuhan kewajiban kepabeanan berdasarkan sistem *self assessment* dilakukan dengan cara menyiapkan (mengisi) pemberitahuan pabean; untuk kegiatan pengangkutan, menyampaikan *inward manifest* atau *outward manifest*; untuk kegiatan impor, importir atau kuasanya menghitung sendiri bea masuk, cukai, pajak dalam rangka impor dan membayar ke bank devisa persepsi atau kantor pabean (tempat pengeluaran barang) dengan pembayaran biasa atau pembayaran berkala; dan untuk kegiatan ekspor, eksportir atau kuasanya menghitung sendiri pajak ekspor dalam hal yang diekspor adalah komoditas tertentu yang terkena pajak ekspor.⁴¹

Dua sistem pemungutan pajak lainnya hanya digunakan secara terbatas dalam UU Kepabeanan untuk pemungutan jenis pajak tertentu. Sistem *official assessment* digunakan dalam pemungutan bea masuk atas impor barang-barang melalui jasa pengiriman pos, jasa titipan, dan barang yang dibawa penumpang. Sistem *witholding*, menurut Sutarto, diterapkan terhadap pungutan pajak penghasilan Pasal 22 impor (selanjutnya disebut PPh Pasal 22 impor).⁴² Penyatuan hukum pajak formal dalam UU KUP dapat diwujudkan apabila ketiga macam sistem pemungutan

³⁹ Marihot Pahala Siahaan, Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, *Op.Cit.*[99].

⁴⁰ Eddhi Sutarto, *Rekonstruksi Sistem Hukum Pabean Indonesia* (Erlangga 2010).[28].

⁴¹ *ibid.*,[28].

⁴² *ibid.*[65].

tersebut diakomodasikan dalam UU KUP. Dengan cara demikian, UU KUP secara riil baru dapat menjadi ketentuan umum untuk pemungutan semua jenis pajak. Upaya penyatuan hukum pajak formal juga mengalami kendala karena adanya perbedaan konsep mengenai utang pajak. Dalam UU KUP digunakan istilah pajak yang terutang yang mempunyai makna sebagai pajak yang harus dibayar pada suatu saat dalam masa pajak, dalam tahun pajak, atau dalam bagian tahun pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 angka 10). Istilah “Pajak yang terutang” juga digunakan dalam UU PDRD (Pasal 1 angka 48 UU PDRD) mempunyai inti pengertian yang sama dengan UU KUP.

Istilah utang pajak terdapat dalam UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa mempunyai pengertian sebagai pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau yang sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 angka 8). Dalam literatur terdapat perbedaan pendapat apakah konsep utang pajak sama dengan konsep pajak yang terutang. Marihot Pahala Siahaan mengemukakan konsep utang pajak sebagai berikut: menurut ketentuan perpajakan Indonesia utang pajak adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak, atau dalam bagian tahun pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁴³ Konsep utang pajak menurut Marihot Pahala Siahaan tersebut memiliki kesamaan dengan konsep pajak yang terutang menurut UU KUP. Pendapat yang berbeda dikemukakan oleh Muhammad Djafar Saidi. Bahwa kedua pengertian mengenai utang pajak tersebut memiliki perbedaan secara prinsipil. Perbedaannya tidak merupakan suatu perluasan pengertian utang pajak, melainkan hanya ketidaksesuaian antara UU KUP dengan UU Penagihan Pajak”.⁴⁴

Lebih jauh ketidaksesuaian konsep utang pajak juga terjadi dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 Tentang Kepabeanan yang telah diubah dengan

⁴³ Marihot Pahala Siahaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, Dan Penagihan* (RajaGrafindo Persada 2004).[124].

⁴⁴ Muhammad Djafar Saidi. *Op. Cit.*[165].

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2006 (disingkat UU Kepabeanan). Dalam UU Kepabeanan digunakan istilah pungutan yang terutang (Pasal 95 UU Kepabeanan). Mengenai pengertian pungutan menurut C.Goodhart yaitu restitusi, sumbangan, pajak dan denda. Merujuk pada pengertian pungutan tersebut dapat disimpulkan bahwa pajak adalah merupakan salah satu bentuk dari pungutan. Penegasan bea masuk sebagai salah satu jenis pajak terdapat dalam Pasal 1 angka 1 UU Penagihan Pajak dengan surat paksa sebagai berikut: pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk bea masuk dan cukai dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, menurut undang-undang dan peraturan daerah. Hal yang sama juga dikemukakan dalam Pasal 1 angka 2 UU Pengadilan Pajak.

Pungutan (bea) adalah pajak yang mempunyai dimensi internasional yaitu kegiatan ekspor dan impor barang yang berhubungan dengan negara lain. Pajak atas transaksi perdagangan internasional tersebut dapat berupa pajak atas impor yang disebut bea masuk, dan pajak atas ekspor barang yang disebut bea keluar. Pemungutan bea masuk dan bea keluar tersebut merupakan kewenangan Direktorat Jenderal bea dan cukai yang diatur dalam UU Kepabeanan. Pemungutan pajak dalam negeri yang berkaitan dengan impor dilakukan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai berdasarkan UU PPh dan UU PPN sebagai penerimaan Direktorat Jenderal Pajak. Jenis-jenis pajak tersebut adalah PPh Pasal 22 impor, PPN dan PPnBM atas impor barang.

UU Kepabeanan tidak secara spesifik memberikan batasan pengertian pungutan yang terutang yang digunakan dalam undang-undang tersebut. Ketidakpastian mengenai pengertian pungutan yang terutang tersebut menimbulkan sengketa hukum yang telah diadili dalam tingkat banding oleh pengadilan pajak dalam putusan nomor: Put.36048/PP/M.VII/19/2012, dan diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dalam Putusan Nomor: 1015/B/PK/PJK/2014, tanggal 11-02-2015. Pokok sengketa hukum pajak tersebut adalah Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP) Nomor SPKTNP-3/BC.6/2011, tanggal 12 Januari 2011 yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Menurut Terbanding (Direktorat Jenderal Bea dan Cukai) terdapat kekurangan pembayaran nilai pabean

oleh pemohon banding (PT. Amero Mitra Film). Kekurangan pembayaran tersebut berasal dari nilai royalti yang belum ditambahkan ke dalam harga yang sebenarnya atau seharusnya dibayar sesuai dengan Pasal 3 ayat 1 huruf c Keputusan Menteri Keuangan RI. No. 690/KMK.05/1996 jo. Lampiran 1 paragraf 4.3.1 sampai 4.3.4 KEP-81/BC/1999 jo. P-01/BC/2007 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penetapan Nilai Pabean Untuk Penghitungan Bea Masuk yang pada dasarnya menyebutkan bahwa biaya-biaya tertentu yang ditambahkan pada harga yang sebenarnya dibayar atau harus dibayar oleh importir adalah royalti dan lisensi yang dibayar oleh importir secara langsung atau tidak langsung, sebagai persyaratan jual-beli barang impor yang sedang ditetapkan nilai pabeannya, sepanjang royalti dan biaya lisensi tersebut belum termasuk harga yang sebenarnya dibayar atau seharusnya dibayar dari barang impor yang bersangkutan.

Menurut pemohon banding pembayaran royalti atas hak distribusi tidak dapat ditambahkan dalam harga yang sebenarnya atau yang seharusnya dibayarkan karena nilai pabean tidak dapat ditentukan secara objektif dan terukur. Pemohon banding mengajukan banding atas SPKTNP tersebut. Ketentuan banding sebagaimana disebutkan dalam Pasal 95 UU Kepabeanan adalah sebagai berikut: orang yang berkeberatan terhadap penetapan Direktur Jenderal atas tarif dan nilai pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat 2 keputusan Direktur Jenderal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 93 ayat 2, Pasal 93A ayat 4, atau Pasal 94 ayat 2 dapat mengajukan permohonan banding kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu enam puluh hari sejak tanggal penetapan atau tanggal keputusan, setelah pungutan yang terutang dilunasi.

Sebelum sampai pada pemeriksaan pokok perkara, setiap permohonan banding wajib diperiksa pemenuhan ketentuan formal pengajuan banding ke pengadilan pajak. Salah satunya adalah menguji pemenuhan ketentuan Pasal 36 ayat 4 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (disingkat UU Pengadilan Pajak) yang menyebutkan sebagai berikut: selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat 1, ayat 2, dan ayat 3 serta Pasal 35, dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, banding hanya dapat

diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen)”. Kedua ketentuan tersebut di atas mengatur syarat banding berupa kewajiban pemohon banding membayar sebesar 50% dari pungutan yang terutang. Arti pungutan yang terutang menurut termohon banding adalah pokok pajak (terdiri dari bea masuk, PPN, PPh Pasal 22) termasuk sanksi administrasi berupa denda sehingga jumlah yang harus dibayar 50% dari Rp. 68.511.350.000,00 adalah Rp. 34.255.675,00. Pemohon banding menyatakan arti pungutan yang terutang adalah pokok pajak saja yaitu bea masuk, PPN, dan PPh Pasal 22 tidak termasuk sanksi administrasi sehingga jumlah yang dibayar 50% dari Rp. 26.421.556.020,00 adalah Rp. 13.210.778.010,00.

Atas perbedaan pendapat mengenai arti pungutan terutang tersebut, Majelis Pengadilan Banding mengemukakan pendapatnya bahwa pengertian “pungutan yang terutang dilunasi” yang dimaksud dalam Pasal 95 Undang-Undang kepabeanaan adalah angka total tagihan yang tersebut dalam SPKTNP, bila menyangkut Pasal 17 undang-undang tersebut. Dengan demikian denda administrasi, PPN, dan PPh Pasal 22 termasuk yang harus dilunasi, selain bea masuk, untuk memenuhi Pasal 36 ayat 4 Undang-Undang Pengadilan Pajak dalam pemeriksaan formal. Majelis hakim dalam perkara banding kemudian mengambil kesimpulan bahwa menurut Pasal 36 ayat 4 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, pengajuan banding harus disertai bukti SSPCP untuk menunjukkan pelunasan 50% dari pungutan terutang: $50\% \times \text{Rp.}68.511.350.000,00 = \text{Rp.}34.255.675.000,00$. Pemohon Banding sengaja hanya membayar Bea Masuk sebesar Rp.5.562.433.000, PPN sebesar Rp.6.118.676.000,00 dan PPh Pasal 22 sebesar Rp.1.529.669.000,00, total sebesar Rp.13.210.778.000,00 dengan alasan pungutan yang terutang tersebut menurut Pemohon Banding tidak termasuk denda. Jumlah yang dilunasi Pemohon Banding kurang dari 50% menurut ketentuan tersebut. Dengan demikian, Pemohon Banding tidak memenuhi ketentuan formal Pasal 36 ayat 4 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak juncto Pasal 95 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 Tentang Kepabeanaan yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006. Majelis tidak melanjutkan persidangan untuk membahas

materi, karena ketentuan formal tersebut tidak dipenuhi oleh Pemohon Banding. Majelis berpendapat pengajuan banding Pemohon Banding tidak dapat diterima.

Majelis hakim dalam perkara peninjauan kembali tidak sependapat dengan hakim banding. Dalam pertimbangan hukumnya disebutkan: “..... unsur denda tersebut tidak seharusnya menjadi serta merta dari jumlah pajak terhutang atau tagihan, namun merupakan sanksi hukum yang terlebih dahulu harus diuji lebih lanjut oleh badan peradilan, namun apabila unsur denda tidak disertakan dalam perhitungan maka hak banding sebesar 50% dari pajak terutang telah dipenuhi....”. Interpretasi hakim banding atas pengertian “pungutan yang terutang” dalam Pasal 95 UU Kepabeanan terlalu luas karena juga memasukkan pungutan pajak dalam negeri yang berkaitan dengan impor (PPh Pasal 22 impor, PPN dan PPnBM impor barang) sebagai pungutan yang terutang. Kewenangan pemungutan pajak-pajak tersebut tidak berasal dari UU Kepabeanan dan oleh karena itu, tidak termasuk ruang lingkup UU Kepabeanan. Hakim dalam perkara peninjauan kembali tidak meninjau seluruh elemen dari “pungutan yang terutang” yang dikemukakan dalam putusan pengadilan pajak tersebut karena yang menjadi pokok sengketa dalam perkara peninjauan kembali adalah putusan pengadilan pajak yang menyatakan permohonan banding tidak bisa diterima atas dasar pemohon banding belum memenuhi ketentuan formal syarat banding yaitu belum membayar sanksi administrasi yang tercantum dalam Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP) Nomor: SPKTNP.3/BC.6/2011, tanggal 12 Januari 2011.

Untuk memperoleh pengertian yang tepat dari pungutan yang terutang berdasarkan Pasal 95 UU Kepabeanan, perlu dibedakan kewenangan pemungutan bea masuk dan bea keluar dan kewenangan pemungutan pajak dalam negeri yang berkaitan dengan impor. Kewenangan pemungutan pajak dalam negeri yang berkaitan dengan impor merupakan kewenangan khusus yang diberikan berdasarkan UU PPh dan UU PPN kepada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Kewenangan umum pemungutan pajak penghasilan dan PPN dan PPnBM adalah merupakan kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Direktorat Jenderal Pajak Bea dan Cukai dan Direktorat Jenderal Pajak sama-sama merupakan lembaga pemungut pajak di

bawah menteri keuangan, selaku “*chief financial officer*” Pemerintah Indonesia. Dalam kedudukan tersebut, Menteri Keuangan memegang kekuasaan pemungutan seluruh jenis pajak negara. Dengan adanya pembagian wewenang pemungutan pajak yang telah dikukuhkan dalam undang-undang maka kedua lembaga pemungutan pajak tersebut memiliki kewenangan yang terpisah dan berbeda. Masing-masing lembaga pemungutan pajak memiliki hukum pajak formal yang mengatur tata cara pemungutan pajak di lingkungannya masing-masing. Hukum pajak formal untuk pemungutan PPh dan PPN diatur dalam UU KUP, dan hukum pajak formal untuk pemungutan bea masuk dan bea keluar diatur dalam UU Kepabeanan.

UU KUP belum/tidak mengatur tata cara pemungutan bea masuk dan bea keluar. Demikian pula sebaliknya, UU Kepabeanan tidak mengatur tata cara pemungutan PPh Pasal 22 impor dan PPN dan PPnBM atas barang impor. Sekalipun pemungutan pajak tersebut dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, tetapi hukum pajak formalnya yang harus dipatuhi adalah UU KUP dan peraturan pelaksanaannya. Sampai sekarang peraturan yang menjadi dasar pelaksanaan pemungutan pajak impor tersebut masih tetap diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, antara lain Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-57/PJ/2010 Tentang Tata Cara dan Prosedur Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 sehubungan dengan Pembayaran atas Penyerahan Barang dan Kegiatan di Bidang Impor atau Kegiatan Usaha di Bidang Lain, sebagaimana terakhir kali telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-31/PJ/2015.

Dengan demikian UU KUP berlaku tidak hanya bagi pemungutan pajak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, tetapi juga bagi Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, khususnya dalam pemungutan pajak dalam negeri yang berkaitan dengan impor seperti tersebut di atas. Mekanisme penetapan, keberatan, dan banding yang digunakan dalam pemungutan pajak impor seharusnya mengikuti ketentuan dalam UU KUP. Kedudukan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dalam pemungutan pajak impor adalah sebagai salah satu wajib pungut yang ditunjuk berdasarkan UU PPh dan UU PPN. Penunjukan lembaga dan badan usaha sebagai wajib pungut pajak diatur dalam peraturan pelaksanaan di bawah undang-undang. Dalam hal

ini Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia, Nomor 154/PMK.03/2000 Tentang Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 sehubungan dengan Pembayaran atas Penyerahan Barang dan Kegiatan di Bidang Impor dan Kegiatan Usaha di Bidang Lain, sebagaimana terakhir diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 107/PMK.010/2015 (Pasal 1 huruf a), Surat Keputusan Menteri Keuangan Nomor 919/KMK.04/1994 Jo. Nomor 147/KMK.04/1995.

Dalam sistem pemungutan pajak *witholding*, pihak ketiga yang ditunjuk oleh undang-undang pajak sebagai wajib pungut, diberi kewenangan untuk memotong atau memungut pajak yang terutang oleh wajib pajak dan harus segera menyetorkan ke kas negara sesuai dengan jangka waktu yang telah ditentukan dan melaporkan kepada pejabat pajak yang berwenang mengelola pajak tersebut. Berkaitan dengan pemungutan pajak impor, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, sebagai wajib pungut, berkewajiban menyetorkan pajak impor yang dipungutnya dalam jangka waktu satu hari kerja setelah pemungutan pajak (Pasal 2 angka 10 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tanggal 24-12-2014 Tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak) dan wajib melaporkannya kepada Direktorat Jenderal Pajak, sebagai pengelola pajak tersebut.

Mengenai hubungan antara wajib pungut dengan lembaga yang berwenang mengelola pajak, Muhammad Djafar Saidi mengemukakan sebagai berikut: pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak pusat dan daerah tidak boleh melakukan intervensi mengenai jumlah pajak yang dipotong atau dipungut oleh pihak ketiga karena undang-undang memberikan kepercayaan untuk melakukan pemotongan atau pemungutan pajak. Pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak pusat atau pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak daerah hanya berwenang melakukan kontrol atau pengawasan terhadap pelaksanaan pemotongan atau pemungutan pajak sampai kepada pelaporan pajak yang telah ditentukan.⁴⁵

Salah satu bentuk pengawasan dari lembaga yang berwenang mengelola pajak pusat, dalam hal Direktorat Jenderal Pajak, terhadap wajib pungut, termasuk

⁴⁵ *ibid.*[192].

Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, diatur dalam Pasal 25 ayat 1 huruf c UU KUP yang menyebutkan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan-ketentuan perundang-undangan perpajakan. Merujuk pada ketentuan UU KUP tersebut, maka keberatan atas pemungutan pajak impor yang dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, sebagai wajib pungut, seharusnya diajukan kepada Direktorat Jenderal Pajak.

Upaya banding menurut Pasal 2 ayat 1 UU KUP adalah upaya hukum lanjutan yang dapat dilakukan oleh wajib pajak setelah permohonan keberatannya ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dalam hal wajib pajak belum menggunakan upaya keberatan yang dimaksud dalam Pasal 25 ayat 1 huruf e UU KUP maka upaya bandingnya seharusnya ditolak oleh Pengadilan Pajak dengan menggunakan ketentuan UU KUP tersebut dan bukan karena tidak memenuhi ketentuan mengenai syarat banding. Perbedaan konsep utang pajak membawa dampak yuridis terhadap syarat banding. Konsep utang pajak yang terdapat dalam Pasal 27 ayat 5 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (perubahan kedua UU KUP) berbeda dengan konsep utang pajak dalam Pasal 27 ayat 5C Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (perubahan ke-3 UU KUP). Ketentuan Pasal 27 ayat 5 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 menyebutkan: "Pengajuan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak." Frasa "kewajiban membayar pajak" berhubungan dengan kewajiban wajib pajak membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak, sebagaimana disebutkan dalam Pasal 12 ayat 1 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000. Penjelasan pasal tersebut menyebutkan: "Pajak pada prinsipnya terutang pada saat timbulnya objek pajak yang dapat dikenakan pajak....".

Dalam literatur, pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan tanpa menggantungkan pada penetapan dari pemungut pajak dikenal sebagai ajaran utang pajak materiil. Ajaran utang pajak materiil ini yang menjadi latar belakang filosofis lahirnya ketentuan Pasal 27 ayat 5 Undang-

Undang Nomor 16 Tahun 2000 kemudian diimplementasikan dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak menjadi syarat banding. Keberatan filosofis yang diajukan terhadap syarat banding dengan latar belakang ajaran utang pajak materiil tersebut sebagaimana dikemukakan dalam pertimbangan hukum pendapat berbeda (*dissenting opinion*) yang terdapat dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 004/PUU-II/ 2004 sebagai berikut: bahwa ketentuan yang tercantum dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak yang mengisyaratkan upaya banding ke Pengadilan Pajak harus terlebih dahulu membayar 50% pajak terhutang adalah merupakan pelanggaran terhadap hak atas jaminan hukum yang adil yang merupakan salah satu HAM yang dilindungi oleh UUD 1945. Ketentuan tersebut telah menutup akses bagi justisiabelen yang tidak mampu membayar 50% untuk memperoleh *second opinion* dalam bentuk upaya banding atas keputusan yang tidak adil yang diteritannya yang merupakan suatu hak yang dijamin dan dilindungi oleh UUD 1945, yaitu hak untuk didengar dan dipertimbangkan, baik argumen maupun alat bukti yang diajukan di depan suatu badan peradilan yang mandiri dan imparial sebagai perwujudan asas “*audi et alteram partem*”.

Keberatan terhadap Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak tersebut pada hakekatnya juga ditujukan kepada Pasal 27 ayat 5 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 yang merupakan sumber hukumnya. Aspirasi yang menghendaki perubahan ketentuan Pasal 27 ayat 5 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 terakomodasi dalam perubahan ketiga UU KUP melalui Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Ketentuan Pasal 27 ayat 5 dihapus dan ditambahkan ketentuan baru dalam Pasal 27 ayat 5C yang menyatakan bahwa Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan putusan banding diterbitkan. Frasa “belum merupakan pajak yang terutang sampai putusan banding diterbitkan” menegaskan adanya perubahan konsep utang pajak. Ketentuan baru tersebut menyimpang dari ajaran utang pajak materiil bahwa utang pajak telah timbul seketika dengan dipenuhinya syarat-syarat yang diatur dalam undang-undang pajak.

Ketentuan Pasal 12 ayat 1 UU KUP dan penjelasannya yang berlatarbelakang

filosofi ajaran utang pajak materiil tidak mengalami perubahan dalam UU KUP. Penundaan saat timbulnya utang pajak sampai putusan banding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27 ayat 5C merupakan anomali dari ajaran utang pajak materiil tersebut. Dampak yuridis dari penundaan saat timbulnya utang pajak tersebut mempengaruhi syarat banding. Selama proses banding berlangsung, pemohon banding dianggap belum memiliki utang pajak. Karena itu, syarat banding membayar terlebih dahulu 50% dari pajak yang harus dibayar sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak menjadi tidak efektif lagi terhadap jenis pajak yang dipungut berdasarkan UU KUP yaitu pajak yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Sengketa pajak yang dapat diajukan banding kepada Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 2 UU Pengadilan Pajak mengandung arti yang luas yaitu semua jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, termasuk bea dan cukai, dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah. Jenis pajak yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah memiliki hukum pajak formal sendiri yang diatur dalam UU Kepabeanan dan UU Cukai, serta UU PDRD. Ketentuan Pasal 95 UU Kepabeanan yang mengatur syarat banding atas penetapan bea yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, menyebutkan salah satu syarat banding adalah “setelah pungutan yang terutang dilunasi”. Dalam putusan pengadilan pajak, syarat pelunasan pungutan yang terutang selalu dihubungkan dengan syarat banding dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak yang mensyaratkan pembayaran pendahuluan sebesar 50% dari pajak yang terutang.

Ketentuan yang berhubungan dengan syarat banding jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah sebagaimana disebutkan dalam Pasal 105 ayat 3 UU PDRD adalah sebagai berikut: pengajuan permohonan banding menanggihkan kewajiban membayar pajak sampai dengan 1 bulan sejak tanggal penerbitan putusan banding. Ketentuan tersebut memiliki kesamaan tujuan dengan ketentuan Pasal 27 ayat 5C UU KUP yaitu menanggihkan kewajiban wajib pajak sampai ada keputusan pengadilan. Seperti telah dikemukakan di atas, penundaan kewajiban

membayar pajak selama proses banding berlangsung berimplikasi pada syarat banding yang diatur dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak. Syarat banding berupa pembayaran pendahuluan sebesar 50% dari pajak yang terutang tidak dapat diterapkan kepada pemohon banding atas penetapan pajak daerah karena utang pajaknya masih ditangguhkan sampai ada keputusan pengadilan.

Perbedaan konsep utang pajak yang digunakan dalam UU KUP, UU Kepabeanan, dan UU PDRD berimplikasi pada perbedaan syarat banding tersebut telah menimbulkan perbedaan perlakuan dalam penanganan perkara banding di pengadilan pajak. Pemohon banding atas penetapan pajak pusat yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Pajak dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah tidak diterapkan lagi syarat banding yang dimaksud dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak sedangkan permohonan banding atas penetapan bea dan cukai yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai masih tetap berkewajiban membayar 50% dari pungutan yang terutang sebagai syarat diterimanya permohonan banding.

Perbedaan syarat banding sebagaimana dikemukakan di atas timbul sebagai akibat kelalaian dalam proses pembentukan peraturan perundang-undangan. Perubahan konsep utang pajak dalam UU KUP tidak dilakukan secara terintegrasi dengan undang-undang pelaksanaannya. UU Pengadilan Pajak sebagaimana disebutkan dalam penjelasan Pasal 2 undang-undang tersebut adalah merupakan pelaksanaan dari UU KUP, dalam hal ini Pasal 27 ayat 6 UU KUP. Syarat banding yang diatur dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak masih mengacu pada ketentuan Pasal 27 ayat 5 UU KUP yang telah dihapus dan digantikan dengan Pasal 27 ayat 5C. Kedua pasal tersebut sebagaimana dikemukakan di atas menganut konsep utang pajak yang berbeda yang berimplikasi syarat banding.

Richard Burton mengemukakan perlu adanya sinkronisasi antara ketentuan Pasal 27 ayat 5C dan Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak.⁴⁶ Merujuk pada ketentuan Pasal 27 ayat 5C UU KUP maka ketentuan Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan

⁴⁶ Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan* (Salemba Empat 2009).[58].

Pajak bukan lagi menjadi syarat banding. Artinya wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding terhadap keberatan atas SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) atau SKPKBT (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan) tanpa harus terlebih dahulu membayar pajak terutang yang tercantum dalam SKPKB maupun dalam SKPKBT”.⁴⁷

Disharmoni antara ketentuan Pasal 27 ayat 5C UU KUP dan Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak merupakan pertentangan antara dua norma hukum yang menganut konsep utang pajak yang berbeda. Konflik norma tersebut dapat menimbulkan ketidakpastian hukum. Menghadapi situasi yang demikian Anthony D’Amato menyarankan kepada pengadilan: “*courts must interpret statutes not mechanically, but the way people faced with new situation*”.⁴⁸ Jika mengikuti saran dari Anthony D’Amato tersebut maka pengadilan pajak seyogyanya menafsirkan ketentuan Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak mengikuti perkembangan baru dalam Undang-Undang KUP, khususnya Pasal 27 ayat 5C. Dengan demikian tidak diperlukan lagi ada syarat pembayaran 50% di muka sebagai syarat banding. Ketentuan Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak dapat diabaikan karena bertentangan dengan ketentuan lebih baru dalam UU KUP, sesuai dengan azas hukum *lex posterior derogat legi priori*.⁴⁹

Kedudukan UU KUP sebagai ketentuan umum bagi peraturan pajak yang lain (sebagaimana disebutkan dalam Pasal 49 UU KUP) juga perlu dipertimbangkan oleh pengadilan dalam menangani banding atas sengketa pemungutan pajak daerah dan pungutan bea. UU KUP telah menggunakan konsep baru utang pajak yang dapat menghindari syarat banding yang diatur dalam Pasal 36 ayat 4 UU Pengadilan Pajak. Semua ketentuan yang menjadi dasar pemungutan pajak merupakan satu kesatuan dalam sistem hukum pajak nasional berdasarkan Pancasila dan UUD NRI Tahun 1945. Oleh karena itu, bertentangan dengan hakekat sebuah sistem

⁴⁷ Tim Smar Taxes Series, *Studi Kasus Banding Pengadilan Pajak II, Tata Cara Dan Dasar Hukum Studi Kasus Putusan Banding* (Semar Publishing 2009).[14].

⁴⁸ Anthony D’Amato, *Analytic Jurisprudence Anthology* (Anderson Publishing Co 1996). [287].

⁴⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Kencana 2012).[101].

jika syarat banding untuk sengketa pajak dari tiga lembaga pemungut pajak (Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, dan Pemerintah Daerah) diperlakukan berbeda tanpa alasan yang dapat dipertanggungjawabkan secara filosofis.

Pembentukan hukum pajak formal tunggal harus dapat mengatasi kendala, baik yang bersifat substansi maupun struktural. Kendala substansi, berkaitan dengan isi UU KUP yang belum mengakomodasi kebutuhan hukum pajak formal sesuai karakteristik setiap jenis pajak. Solusi untuk mengatasi kendala ini maka UU KUP harus direvisi agar dapat mengakomodasi semua hukum pajak formal yang berada diluar UU KUP, antara lain hukum pajak formal yang terdapat dalam UU PPN, UU Pabean, UU Cukai, UU Bea Materai, dan UU PBB. Penyelesaian kendala substantif pertama tersebut dapat menjadi penyebab timbulnya kendala substantif yang lain yaitu hukum pajak formal tunggal akan menjadi sangat padat karena berisi macam- macam tata cara pemungutan pajak sesuai kebutuhan masing-masing jenis pajak. Untuk mengantisipasi timbulnya kendala substantif terakhir ini maka revisi UU KUP harus disesuaikan dengan reinterpretasi terhadap sifat tunggal UU KUP.

Pengertian UU KUP sebagai hukum pajak tunggal yang berarti tidak boleh ada hukum pajak formal lain diluar UU KUP dapat diberi reinterpretasi yaitu UU KUP menjadi ketentuan pokok hukum pajak formal dan penjabarannya dapat dilakukan dengan undang-undang lain sebagai peraturan pelaksanaannya. Peraturan perundang-undangan sebagai pelaksanaan UU KUP harus memperhatikan prinsip pembaruan sistem hukum pajak formal yaitu tidak boleh ditempatkan dalam satu undang-undang dengan hukum pajak materiil. Jadi boleh ada hukum pajak formal lain di luar UU KUP, tetapi hanya merupakan penjabaran dari UU KUP sebagai ketentuan pokoknya dan tidak boleh dicampur dengan hukum pajak materiil. Dengan cara demikian semua hukum pajak formal di luar UU KUP akan berhulu pada UU KUP sehingga mengukuhkan kedudukan UU KUP sebagai sumber hukum pajak formal tunggal.

Kesimpulan

Prinsip hukum pembentukan sistem hukum pajak nasional adalah prinsip sesuai dengan dasar negara Pancasila dan UUD 1945 yang berintikan kesederhanaan, keadilan, dan kepastian hukum. Pembaruan sistem hukum pajak nasional tahun 1983 telah menempatkan UU KUP sebagai satu-satunya hukum pajak formal dalam sistem hukum pajak nasional yang didukung oleh dua prinsip yaitu pemisahan pengaturan hukum pajak formal dan hukum pajak materiil dalam undang-undang yang berbeda; dan penyatuan hukum pajak formal dalam satu undang-undang yaitu UU KUP. Terdapat hukum pajak formal yang diatur dalam undang-undang di luar UU KUP (antara lain dalam UU PDRD, UU Kepabeanan, dan UU Cukai) sebagai pengecualian (*lex specialis*) dari ketentuan umum (*legi generali*) yang terdapat dalam UU KUP. Hal ini disebabkan karena hukum pajak formal yang diatur dalam UU KUP belum mengakomodasi hukum pajak formal yang diperlukan sesuai dengan karakteristik setiap jenis pajak. Penyatuan hukum pajak formal dalam UU KUP belum dapat diwujudkan karena beberapa faktor yaitu: disharmoni antara ketentuan pajak formal dalam UU KUP sendiri, dan disharmoni antara UU KUP dengan hukum pajak formal di luar UU KUP; serta inkonsistensi dalam pembentukan undang-undang pajak yang mengabaikan prinsip penyatuan hukum pajak formal dalam UU KUP.

Pembentukan sistem hukum pajak nasional yang mencakup pajak dalam arti luas (termasuk bea dan cukai serta pajak daerah) perlu dilakukan secara terintegrasi sesuai dengan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia dan konsisten pada prinsip kesederhanaan, keadilan, dan kepastian hukum yang menjadi prinsip inti dalam pembaruan sistem hukum pajak nasional. Kedudukan UU KUP sebagai satu-satunya hukum pajak formal perlu dipertahankan, tetapi harus dilakukan revisi agar dapat mengakomodasi seluruh sistem pemungutan pajak yang dibutuhkan sesuai karakteristik jenis-jenis pajak sehingga UU KUP akan terdiri dari ketentuan umum yang berlaku untuk semua jenis pajak dan ketentuan khusus untuk setiap jenis pajak. Ruang lingkup UU KUP perlu diperluas sehingga penyatuan hukum pajak formal tersebut juga mencakup hukum acara tindak pidana di bidang perpajakan,

baik tindak pidana perpajakan pada umumnya maupun tindak pidana perpajakan yang mengandung unsur korupsi.

Daftar Bacaan

Buku

Anthony D'Amato, *Analytic Jurisprudence Anthology* (Anderson Publishing Co 1996).

Asher dan Mukul, 'Reforming the Tax System in Indonesia' *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation* (2004).

Eddhi Sutarto, *Rekonstruksi Sistem Hukum Pabean Indonesia* (Erlangga 2010).

Erly Suandi, *Hukum Pajak* (Salemba Empat 2008).

H. Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum Perpajakan* (Bina Cipta 1991).

Hans Kelsen, *Pure Theory of Law* (Berkeley University of California Press 1967).

——, *General Theory of Norms*, Clarendon Press (1991).

——, *Introduction to the Problems of Legal Theory* (Clarendon Press 1993).

John A Miller, *Indeterminacy, Complecity and Fairness: Justifying Rule Simplification in the Law Taxation* (1993).

Joost Pauwelyn, *Conflict of Norm in Public International Law: How WTO Rules Relate to Other Rules of International Law* (Cambridge University Press 2003).

Marihot Pahala Siahaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, Dan Penagihan* (RajaGrafindo Persada 2004).

Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak* (RajaGrafindo Persada 2014).

Newbery dan Stern, *Tax Reform in Development Countries* (The World Bank 1997).

Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Kencana 2012).

Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan* (Salemba Empat 2009).

Richard M. Bird, 'Administrative Dimension of Tax Reform', *Tax Reform in Developing Countries*.

Sugiharti HRS dan DK, *Asas Dan Dasar Perpajakan* (Rafika Aditama 2010).

Tim Smar Taxes Series, *Studi Kasus Banding Pengadilan Pajak II, Tata Cara Dan Dasar Hukum Studi Kasus Putusan Banding* (Semar Publishing 2009).

Wayne Thirsk, *Tax Reform in Developing Countries* (The World Bank 1997).

Jurnal

Asri Wijayanti, 'Pajak Penerangan Jalan Umum Ditinjau Dari Aspek Hukum' (2002) 17 Yuridika.

GT Pagone, 'Tax Uncertainty' (2009) 33 Melbourne University Law Review.

Randolph E.Paul, 'Simplification of Federal Tax Laws' (1944) XXIX Cornell Law Quarterly.

Slemrod dan J.Winter, 'Optimal Taxation and Optimal Tax System' [1990] Journal of Economic Perspective 80.

Perundang-undangan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994 Tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3566).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 42, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3686).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 129, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3987).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang- Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740).

Undang-Undang RI Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang- Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 menjadi Undang-Undang, (Lembaga Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaga Negara Republik Indonesia Nomor 4999).

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234).