

Edisi 02 | Desember 2007

ISSN 1978-5836



Rp 25.000

# Inside Tax

MEDIA TREN PERPAJAKAN INDONESIA

*insideheadline*

UU Nomor 28 Tahun 2007  
Tentang Perubahan Ketiga UU KUP dan  
Implikasinya terhadap Hak-hak Wajib  
Pajak dalam Upaya Administrasi

Pentingnya Advance Ruling dalam  
Self Assessment System

Catatan Tentang Kebijakan Sanksi  
Perpajakan Sejak Undang-Undang KUP  
1983 Hingga Undang-Undang KUP 2007

Tax Amnesty dalam UU KUP:  
Ius Constitutum

*insidetreaty*


Permanent Establishment (PE)  
dalam Penentuan Hak Pemajakan  
Suatu Negara - OECD Convention

**SELAMAT DATANG**  
**UU NOMOR 28**  
**TAHUN 2007**




Era kenyamanan baru dari Garuda Indonesia

# e travel



**e**asy  
booking

Booking/Reservasi lebih mudah melalui call center 24 jam 7 hari seminggu di nomor 0807 1 807 807 atau 0521 2251 9999.




**e**payment

Bayar tiket lebih mudah dan cepat melalui beragam fasilitas online payment untuk kenyamanan Anda.




**e**ticket

Dengan e-ticket, travel lebih mudah atau tiket tanpa kertas, data lebih akurat. Anda tinggal scan sehingga Anda terhindar dari penitikan atau tertinggal.



**e**asy  
check-in

Garuda Indonesia menyediakan program pilihan seperti check-in online, melalui aplikasi Garuda, maupun layanan Telephone Check-in mulai dari 24 jam hingga 4 jam sebelum keberangkatan.



**e**njoy flight

Seluruhnya menikmati kenyamanan penuh perjalanan dari Garuda Indonesia.



**Garuda Indonesia**

Garuda Indonesia (Pelayanan Pelanggan)  
**0807 1 807 807**  
Utama (021) 2251-9999

www.garuda-indonesia.com





Diterbitkan oleh:

**DANNY DARUSSALAM Tax Center,  
PT Dimensi Internasional Tax**

Direktur Utama:

**Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**

Pemimpin Redaksi:

**Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax**

Kontributor Ahli:

**Prof. Dr. Gunadi, MSc, Ak**

**Prof. R. Mansury, Ph.D.**

**Rachmanto Surahmat**

**Nuryadi Mulyodiwarno**

**A. Prijohandojo Kristanto**

**Dr. John Hutagaol, SE, Ak, M.Acc, M.Ec  
(Hons)**

**Drs. Iman Santoso, MSi.**

**Astera Primanto Bhakti**

**Budi Wiyanto, SH, MBT.**

**Gunawan Pribadi, SE, Ak, MBT.**

**Christine, SE, Ak, M.Int.Tax**

**Niken Susanti, Ak, M.Ak, LLM (IBFD  
Kuala Lumpur)**

**Teguh Budiharto, SH, LLM Int.Tax**

**Hendy Setiawan, S.Sos.**

Redaksi:

**Mochammad Ferry K.**

**Dwi Ratih Hartina, S.Sos.**

Fotografer:

**Ronny Fhyzar**

Desain:

**Zoelfahmi, Ki Agoes**

Rekening Bank:

**BCA KCP Ruko Artha Gading**

**A/C: 8400031020**

**Atas nama: PT Dimensi Internasional Tax**

Alamat Redaksi, Tata Usaha,  
dan Marketing:

**Komp. Artha Gading**

**Niaga E/25, Lt.1**

**Kelapa Gading, Jakarta**

**Utara 14240**

**Telp. 021 - 450 6738**

**Fax. 021 - 4584 2713**

**www.dannydarussalam.com**

Komunitas Pajak yang terhormat,

Tidak terasa sebentar lagi kita akan mengakhiri tahun 2007 ini dan tidak terasa juga kita akan segera menyambut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP Baru) yang akan diberlakukan pada tanggal 1 Januari 2008. Sudah siapkah para komunitas pajak yang terhormat untuk menyambut ketentuan-ketentuan baru yang ada dalam KUP Baru tersebut? Untuk itulah kami ada di tangan pembaca yang terhormat.

Dalam Edisi 02 Desember 2007 ini, majalah Inside Tax mencoba memaparkan arah dan tujuan perubahan UU KUP Baru. Dalam analisis kami, arah dan tujuan perubahan UU KUP Baru yang tercermin dalam pasal-pasal nya bisa ke arah positif dan bisa juga ke arah negatif. Untuk itu, simaklah artikel-artikel yang kami sajikan dalam laporan *headline*, seperti antara lain Implikasi UU Nomor 28 Tahun 2008 terhadap Hak-hak Wajib Pajak dalam Upaya Administrasi, *Tax Amnesty*, Pentingnya *Advance Ruling System* dalam *Self Assesment System*, Ombudsman Pajak, dan Catatan tentang Kebijakan Sanksi Perpajakan sejak UU KUP 1983 hingga 2007.

Terkait dengan isu *tax amnesty* yang banyak didengungkan dalam proses penyusunan dan pembahasan RUU KUP, ternyata secara tidak sadar sebenarnya sudah diakomodasi dalam salah satu pasal UU KUP Baru. Akan tetapi, *tax amnesty* yang diatur dalam pasal UU KUP Baru memang tidak seperti yang diharapkan oleh pihak-pihak yang menggelingkingan isu *tax amnesty* tersebut.

Ada catatan lain yang perlu kita sikapi dalam perubahan UU KUP baru ini yaitu akan didirikannya komisi pengawasan perpajakan yang dibentuk berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Dari sisi maksud dibentuknya komisi pengawasan perpajakan, bolehlah kita berharap banyak dan menanti sepak terjangnya. Akan tetapi, dari sisi independensi tidak salah juga kalau banyak pihak menyangsikan keberadaannya. Hal ini disebabkan karena komisi pengawasan perpajakan tersebut dibentuk dengan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Tapi coba kita tunggu saja bagaimana realisasinya nanti.

Harapan kami, semoga pembahasan yang kami sajikan dapat menjadi sedikit pencerahan -bagi para komunitas pajak di Indonesia dalam menyambut kedatangan UU Nomor 28 Tahun 2007. Akhir kata, kita ucapkan "Selamat Datang Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007".





- 06 **Inside Headline**
- 08 UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga UU KUP dan Implikasinya terhadap Hak-hak Wajib Pajak dalam Upaya Administrasi
- 18 Pentingnya Advance Ruling dalam Self Assessment System
- 22 Catatan Tentang Kebijakan Sanksi Perpajakan Sejak Undang-Undang KUP 1983 Hingga Undang-Undang KUP 2007
- 34 Menunggu Lahirnya Ombudsman Pajak di Indonesia Dalam Rangka Peningkatan Kualitas Sistem Perpajakan
- 38 Tax Amnesty dalam UU KUP: Ius Constitutum
- Inside Treaty**
- 42 Permanent Establishment (PE) dalam Penentuan Hak Pemajakan Suatu Negara - OECD Convention
- 50 Sekilas Tentang Source Rule dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan
- Inside Property**
- 52 Property Tax
- Inside Resensi**
- 56 Tax Audit dan Tax Review Withholding Tax
- Inside Profile:**
- 57 Dr. Widi Widodo, M.Si.

**insideheadline**

**ARAH DAN TUJUAN PERUBAHAN PASAL-PASAL DALAM UNDANG-UNDANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN: POSITIF ATAU NEGATIF?**

Perubahan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) Nomor 28 Tahun 2007 merupakan perubahan yang signifikan dalam sistem perpajakan Indonesia. Perubahan ini mencakup aspek-aspek teknis dan substantif yang bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas administrasi perpajakan.

Salah satu aspek yang menarik adalah perubahan terhadap hak-hak wajib pajak dalam upaya administrasi. Hal ini berkaitan dengan prosedur pengajuan permohonan, penyelesaian sengketa, dan upaya pemenuhan kewajiban pajak.

Perubahan ini diharapkan dapat memberikan dampak positif bagi wajib pajak, terutama dalam hal kemudahan akses layanan dan penyelesaian masalah yang lebih cepat.



**insideheadline**

**UU NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG PERUBAHAN KETIGA UU KUP DAN IMPLIKASINYA TERHADAP HAK-HAK WAJIB PAJAK DALAM UPAYA ADMINISTRASI**

UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) memiliki implikasi yang signifikan terhadap hak-hak wajib pajak dalam upaya administrasi. Perubahan ini mencakup aspek-aspek teknis dan substantif yang bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas administrasi perpajakan.

Salah satu aspek yang menarik adalah perubahan terhadap hak-hak wajib pajak dalam upaya administrasi. Hal ini berkaitan dengan prosedur pengajuan permohonan, penyelesaian sengketa, dan upaya pemenuhan kewajiban pajak.

Perubahan ini diharapkan dapat memberikan dampak positif bagi wajib pajak, terutama dalam hal kemudahan akses layanan dan penyelesaian masalah yang lebih cepat.



**insideheadline**

**Pentingnya ADVANCE RULING dalam SELF ASSESSMENT SYSTEM**

Salah satu aspek yang menarik adalah pentingnya Advance Ruling dalam Self Assessment System. Advance Ruling merupakan mekanisme yang memungkinkan wajib pajak untuk meminta pendapat resmi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengenai dampak pajak dari suatu transaksi atau tindakan tertentu.

Keuntungan dari Advance Ruling antara lain: memberikan kepastian hukum, mengurangi risiko sengketa pajak, dan meningkatkan efisiensi administrasi perpajakan.

Untuk memanfaatkan Advance Ruling, wajib pajak harus memenuhi persyaratan tertentu, seperti: mengajukan permohonan secara tertulis, melampirkan dokumen pendukung yang lengkap, dan membayar biaya permohonan.



**insideheadline**

**Catatan Tentang KEBIJAKAN SANKSI PERPAJAKAN sejak UNDANG-UNDANG KUP 1983 hingga UNDANG-UNDANG KUP 2007**

Sejarah kebijakan sanksi perpajakan di Indonesia mengalami perkembangan yang signifikan sejak Undang-Undang KUP 1983 hingga Undang-Undang KUP 2007. Perubahan ini mencerminkan upaya pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan memperkuat sistem perpajakan.

Salah satu aspek yang menarik adalah perubahan terhadap jenis dan besaran sanksi perpajakan. Hal ini berkaitan dengan denda, bunga, dan sanksi administratif lainnya.

Perubahan ini diharapkan dapat memberikan dampak positif bagi sistem perpajakan, terutama dalam hal peningkatan kepatuhan wajib pajak dan efisiensi administrasi perpajakan.



**insidetreaty**

**PERMANENT ESTABLISHMENT (PE) dalam Penentuan Hak Pemajakan Suatu Negara - OECD Model Convention**

Permanent Establishment (PE) merupakan konsep kunci dalam penentuan hak pemajakan suatu negara berdasarkan OECD Model Convention. PE didefinisikan sebagai lokasi tetap yang digunakan untuk melakukan kegiatan usaha secara teratur dan berkelanjutan.

Keberadaan PE di suatu negara akan mengakibatkan negara tersebut memiliki hak pemajakan penuh atas keuntungan yang diperoleh dari kegiatan usaha tersebut.

Untuk menentukan apakah suatu lokasi merupakan PE, perlu diperhatikan beberapa faktor, seperti: sifat kegiatan, durasi kegiatan, dan lokasi kegiatan.



**insideprofile**

**Dr. Widi Widodo, M.Si.**  
 Ketua Bidang Regulasi dan Kebijakan Perpajakan

Dr. Widi Widodo, M.Si. adalah seorang ahli dalam bidang regulasi dan kebijakan perpajakan. Beliau memiliki pengalaman yang luas dalam menangani berbagai masalah perpajakan, terutama terkait dengan aspek-aspek teknis dan substantif.

Salah satu aspek yang menarik adalah peran Dr. Widi Widodo dalam pengembangan sistem perpajakan Indonesia. Beliau telah berkontribusi dalam berbagai proyek dan penelitian yang bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas administrasi perpajakan.

Keberhasilan Dr. Widi Widodo dalam menangani berbagai masalah perpajakan merupakan bukti dari kompetensi dan dedikasinya dalam meningkatkan sistem perpajakan Indonesia.





Saya mahasiswa UI, saya berharap Inside Tax magazine dapat dinikmati oleh saya dan teman-teman mahasiswa. Mungkin dapat dipertimbangkan dengan diferensiasi harga antara dalam kampus dan luar kampus. Thanks.

**Cindy Kikhonia**

Inside Tax bagus sekali. Topik beragam, tips praktis, penulis ahli dalam bidangnya. Sangat membantu memperkaya sudut pandang mahasiswa dalam memahami perpajakan Indonesia.

**Esika Wahasri**  
Mahasiswa PPAk FE UI

Saya suka rubrik Inside Opinion yang bertajuk "Harmful Tax Competition", menurut saya penyampaian materinya sistematis disertai ilustrasi kasus dan kesimpulan sehingga mudah dipahami, khususnya bagi mahasiswa seperti saya. Wish Inside Tax be a best tax magazine.

**Yuliana**

Inside Tax sangat bagus dalam menambah wawasan perpajakan internasional dan pembahasan permasalahannya, khususnya untuk perusahaan MNC.

**Liza**  
Finance & Accounting PT Cognis  
Indonesia

Berhubung majalah perdana, menurut saya Inside Tax bagus sekali. Karena Inside Tax memberikan dan mengangkat masalah-masalah yang tidak umum yang menyangkut masalah pajak, Mudah-mudahan konsistensi dalam pemilihan tema Inside Tax terjaga terus.

**Rolando Ritonga**  
Mahasiswa S2 Hukum UI

Dengan adanya majalah Inside Tax, membuka wawasan kita mengenai pajak internasional yang selama ini kurang diulas secara mendalam di majalah-majalah pajak lainnya.

**Katarina Irawati**  
PT Bank NISP Tbk.

Inside Tax terlalu banyak membahas mengenai perpajakan internasional. Menurut saya Inside Tax harus lebih berani dalam membahas kasus-kasus permasalahan pajak domestik.

**Dwinanto**

Inside Tax merupakan suatu media yang memiliki value added yang tinggi bagi pembacanya karena disini pajak dipandang secara multidisiplin dan terdapat komparasi antar perpajakan Indonesia dengan negara-negara lain. Hal ini sangat baik bagi perpajakan Indonesia dalam rangka menuju sistem perpajakan yang lebih baik.

**Harry Wijayanto**  
Price Waterhouse Coopers

Redaksi menerima sumbangan artikel, kritik dan saran, silakan kirim ke redaksi kami di Komp. Artha Gading Niaga blok E, No.25, Lt.1, Kelapa Gading, Jakarta Utara atau melalui email: [insidetax@dannydarussalam.com](mailto:insidetax@dannydarussalam.com)



Sesuai namanya, Inside Tax membahas sampai bagian paling inside dari tax. Apalagi tentang pajak internasional, sangat membantu saya dalam manajemen pajak internasional dan juga untuk penelitian saya. God speed to Inside Tax.

**David**  
PT Direct Vision



**InsideTax**

**PERWAKILAN PEMASARAN  
SURABAYA**

Doni Budiono, ST, SE, Ak, BKP  
Ruko Griya Babatan Mukti 19 Blok A-3  
Surabaya (60227) – Jawa Timur  
Telp : (031) 70013916, 7534804, 7527144  
Fax : (031) 7522172  
Email : [donib@infopajak.com](mailto:donib@infopajak.com)



# ARAH DAN TUJUAN PERUBAHAN PASAL-PASAL DALAM UNDANG-UNDANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN: POSITIF ATAU NEGATIF?

Setelah melewati proses pembahasan yang panjang dan berliku di DPR, akhirnya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP Baru) akhirnya disahkan juga oleh Presiden RI Susilo Bambang Yudhono pada tanggal 17 Juli 2007 yang diberlakukan pada 1 Januari 2008.

Jika kita lihat kembali proses penyusunan dan pembahasan KUP Baru ini, terlihat bahwa pihak-pihak yang dominan terlibat dan dilibatkan dalam pembahasan adalah pemerintah sebagai pengusul perubahan UU KUP, KADIN sebagai wakil dari para pengusaha yang sering memosisikan dirinya sebagai wakil Wajib Pajak, dan DPR. Sehingga terdapat kesan bahwa seolah-olah yang paling berkepentingan terhadap pembahasan UU KUP Baru ini hanya mereka saja. Padahal di luar mereka masih banyak lagi elemen Wajib Pajak yang mempunyai kepentingan atas UU KUP Baru tersebut tetapi tidak atau jarang dilibatkan dalam proses pembahasan.

Dalam pembahasan UU KUP Baru tersebut, DPR yang *notabene* merupakan wakil rakyat yang pada dasarnya juga merupakan wakilnya Wajib Pajak belum menunjukkan perannya sebagai wakilnya Wajib Pajak yang benar-benar bisa memberikan gagasan dalam membangun sistem perpajakan Indonesia. DPR terlihat hanya bersikap reaktif terhadap usulan perubahan yang diajukan pemerintah tanpa memberikan gagasan alternatif yang bersifat konseptual.

Terkait dengan arah dan tujuan perubahan UU KUP, di dalam Penjelasan UU KUP Baru dinyatakan bahwa arah dan tujuan perubahan mengacu pada kebijakan sebagai berikut ini:

- Meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendukung penerimaan negara.
- Meningkatkan pelayanan, kepastian hukum, dan keadilan bagi masyarakat guna meningkatkan daya saing dalam bidang penanaman modal dengan tetap mendukung pengembangan usaha kecil dan menengah.
- Menyesuaikan tuntutan perkembangan sosial ekonomi masyarakat serta perkembangan di bidang teknologi informasi.
- Meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban.
- Menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan.
- Meningkatkan penerapan prinsip *self assessment* secara akuntabel dan konsisten, dan
- Mendukung iklim usaha ke arah yang lebih kondusif dan kompetitif.

Dengan demikian, sejalan dengan arah dan tujuan perubahan UU KUP seperti tersebut di atas maka sudah **seharusnya** pasal-pasal yang ada dalam UU KUP Baru mencerminkan maksud dan tujuan perubahan UU KUP tersebut. Jadi, sangat aneh jika (i) **masih terdapat pasal-pasal yang**









# UU NOMOR 28 TAHUN 2007

## TENTANG PERUBAHAN KETIGA UU KUP DAN IMPLIKASINYA TERHADAP HAK-HAK WAJIB PAJAK DALAM UPAYA ADMINISTRASI

► Oleh **H. Tb. Eddy Mangkuprawira**<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ketua Lembaga Bantuan Hukum Pajak Indonesia dan Dosen di ISP UI

### I. PENDAHULUAN

#### 1. Pertimbangan Perubahan Ketiga Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP)

UU KUP memuat tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang pada prinsipnya diberlakukan bagi undang-undang pajak material, kecuali dalam undang-undang pajak yang bersangkutan mengatur sendiri mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakannya. Di dalam UU KUP tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan.

Perubahan UU KUP perlu dilakukan sejalan dengan perkembangan ekonomi, teknologi informasi, sosial dan

politik, bertujuan untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak (WP), meningkatkan kepastian dan penegakkan hukum, serta mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan. Selain itu juga dimaksudkan untuk meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan meningkatkan kepatuhan sukarela WP. Khususnya perubahan UU KUP berkaitan dengan peningkatan keseimbangan antara hak dan kewajiban perpajakan WP, sehingga WP dapat melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya dengan lebih baik. Demikianlah uraian Penjelasan Umum UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga UU KUP.





## 2. Jaminan UU KUP Terhadap SPT WP (Pasal 12 UU KUP)

UU KUP memberikan jaminan kepada WP yang telah mengisi dan menyampaikan SPT dengan benar, lengkap, dan jelas (sesuai dengan ketentuan hukum pajak material dan formal) sebagai berikut:

"Jumlah Pajak yang Terutang menurut SPT yang disampaikan oleh WP adalah jumlah pajak yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan". (Pasal 12 ayat (2) UU KUP)

Jaminan tersebut di atas dipertegas oleh pembentuk UU KUP dengan ketentuan Pasal 12 ayat (3) UU KUP yang berbunyi: "Apabila Direktur Jenderal Pajak **mendapatkan bukti** bahwa jumlah pajak yang terutang menurut SPT sebagaimana dimaksud pada ayat (2) **tidak benar**, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah Pajak yang terutang yang semestinya".

Jaminan yang diberikan pembentuk UU KUP tersebut sangatlah jelas bahwa dengan dianutnya "Self Assessment System (SAS)", maka pajak yang terutang menurut SPT dianggap benar, **kecuali** Direktur Jenderal Pajak **mendapatkan bukti** bahwa SPT WP diisi dengan tidak benar.

Kata-kata "mendapatkan bukti" dalam Pasal 12 ayat (3) UU KUP, membatasi kewenangan Direktur Jenderal Pajak dalam menetapkan pajak yaitu tidak boleh mengoreksi SPT/jumlah pajak yang terutang secara taksiran, analisis, apalagi menggunakan angka multiplikator, dan lain sebagainya.

Para WP agar menyadari hak-haknya dalam "SAS", ketentuan Pasal 12 ayat (2) dan (3) UU KUP tersebut menjadi dasar hukum dalam menyampaikan alasan pengajuan keberatan dan banding khususnya bila koreksi Direktur Jenderal Pajak tidak berdasarkan bukti sebagaimana dimaksud Pasal 12 ayat (3) UU KUP.

## 3. Hak-hak WP Dalam Upaya Administrasi<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Memahami tentang Upaya Administrasi (prosedur dan etika) dalam Upaya Hukum Banding atau Gugatan ke Pengadilan Pajak dapat dipelajari lebih lanjut melalui Harjak Admin-Pajak terbitan terbaru.

Yang dimaksud dengan Upaya Administrasi adalah upaya yang dapat ditempuh WP untuk memperoleh keadilan dalam hal menerima Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) di bidang perpajakan yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan, yang diajukan kepada Administrasi Perpajakan yang menerbitkan KTUN Perpajakan tersebut dan pengambilan keputusannya dilakukan oleh Administrasi Pajak tersebut.

Undang-undang memberikan hak-hak yang luas kepada WP yang dirugikan dengan penerbitan KTUN yang diterbitkan oleh Pejabat TUN Perpajakan. WP dapat menempuh Upaya Administrasi atas penerbitan KTUN perpajakan kepada Pejabat TUN perpajakan yang menerbitkannya. Upaya administrasi dapat berupa:

- a. Permohonan pembetulan keputusan perpajakan berdasarkan Pasal 16 UU KUP.
- b. Permohonan kelebihan pembayaran dan pengembalian pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang berdasarkan Pasal 17, Pasal 17B dan Pasal 11 UU KUP.
- c. Permohonan keberatan pajak atas s.k.p dan pemotongan atau pemungutan pajak berdasarkan Pasal 25 UU KUP.
- d. Permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf a dan huruf b UU KUP.

## II. HAK-HAK WP UNTUK MEMBETULKAN KTUN PERPAJAKAN

### 1. KTUN Perpajakan yang Dapat Dibetulkan (Pasal 16 UU KUP)

Atas permohonan WP atau karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan KTUN Perpajakan yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersifat manusiawi (*human error*). Sifat kesalahan atau kekeliruan tersebut, **tidak**





mengandung persengketaan dasar pengenaan pajak antara Administrasi Pajak dengan WP. Pembetulan dilaksanakan dalam rangka menjalankan tugas pemerintahan yang baik (*good governance* atau asas adaptasi).

Yang dapat dibetulkan karena kesalahan atau kekeliruan adalah sebagai berikut:

- surat ketetapan pajak, yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
- Surat Tagihan Pajak;
- Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak;
- Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga;
- Surat Keputusan Pembetulan;
- Surat Keputusan Keberatan;
- Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi;
- Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi;
- Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak; atau
- Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak.

## 2. Ruang Lingkup Pembetulan

Ruang lingkup pembetulan yang diatur dalam ayat ini terbatas pada kesalahan atau kekeliruan sebagai akibat dari :

- Kesalahan tulis**, yaitu antara lain kesalahan yang dapat berupa nama, alamat, Nomor Pokok Wajib Pajak, nomor surat ketetapan pajak, Jenis Pajak, Masa atau Tahun Pajak, dan tanggal jatuh tempo;
- Kesalahan hitung** yaitu kesalahan yang berasal dari penjumlahan dan atau pengurangan dan atau perkalian dan atau pembagian suatu bilangan;
- Kekeliruan dalam penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan**, yaitu kekeliruan dalam penetapan tarif, kekeliruan penerapan persentase Norma Penghitungan Penghasilan Neto, kekeliruan penerapan sanksi administrasi, kekeliruan Penghasilan Tidak Kena Pajak, kekeliruan penghitungan Pajak Penghasilan dalam

tahun berjalan, dan kekeliruan dalam pengkreditan.

**Pengertian "membetulan" pada ayat ini, antara lain, menambah, mengurangi atau menghapuskan,** tergantung pada sifat kesalahan dan kekeliruannya.

## 3. Pengajuan Lagi Permohonan Pembetulan

**Jika setelah dilakukan pembetulan ternyata masih terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/ atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, WP dapat mengajukan lagi permohonan pembetulan** kepada Direktur Jenderal Pajak, **atau Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pembetulan lagi karena jabatan.**

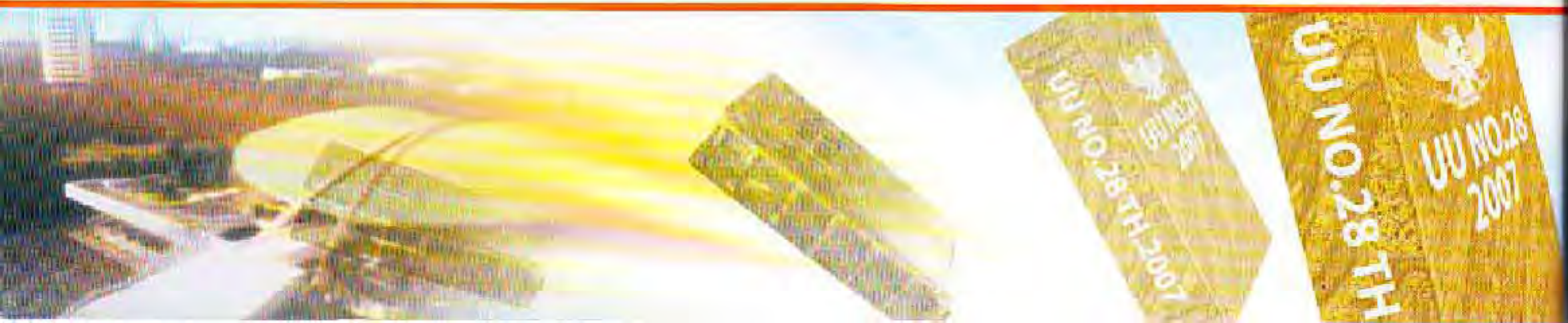
Dengan demikian atas suatu KTUN Perpajakan dapat dilakukan, pembetulan lebih dari satu kali sepanjang masih terdapat kesalahan tersebut di atas.

## 4. Jangka Waktu Pengambilan Keputusan dan Akibat Hukumnya (Pasal 16 ayat (2) dan (3))

Untuk memberikan kepastian hukum, permohonan pembetulan yang diajukan oleh WP **harus diputuskan dalam batas waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak permohonan diterima (ketentuan semula 12 bulan)**. Dengan ketentuan baru ini maka bila dalam hal **batas waktu 6 (enam) bulan terlampaui**, tetapi Direktur Jenderal Pajak belum memberikan keputusan, maka permohonan WP **dianggap dikabulkan**. Dengan dianggap dikabulkannya permohonan WP, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Keputusan Pembetulan sesuai dengan permohonan WP.

Apabila diminta oleh WP, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis mengenai hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan WP sebagaimana dimaksud pada Pasal 16 ayat (1). Ketentuan ini untuk memberikan hak kepada WP dalam hal bermaksud mengajukan gugatan,

## III. HAK WP ATAS KELEBIHAN PEMBAYARAN PAJAK DAN PEMBAYARAN PAJAK YANG TIDAK SEHARUSNYA TERUTANG





# ORTax

Observation & Research of Taxation

## When you need Tax Information...

**Supported by :**



**Consulting Partners :**



**Media Partners :**



**Sponsored by :**



Visit us at <http://www.ortax.org>



### 1. Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) Tanpa Permohonan WP (Pasal 17 ayat (1) UU KUP)<sup>2</sup>

UU KUP mewajibkan Administrasi Pajak untuk menerbitkan SKPLB apabila setelah dilakukan pemeriksaan atas SPT yang disampaikan WP sebagai berikut:

- a. SPT yang menyatakan kurang bayar;
- b. SPT yang menyatakan nihil;
- c. SPT yang menyatakan lebih bayar yang tidak disertai dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak;

**terbukti terdapat kelebihan pembayaran pajak.**

Ketentuan ini menunjukkan bahwa pajak menganut **asas material** dalam pemungutan pajak sekaligus menerapkan **asas umum pemerintahan yang baik (good governance atau asas adaptasi)**. Menurut ketentuan ayat ini SKPLB diterbitkan untuk:

- a. Pajak Penghasilan apabila jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang;
- b. Pajak Pertambahan Nilai apabila jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang. Jika terdapat pajak yang dipungut oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, jumlah pajak yang terutang dihitung dengan cara jumlah Pajak Keluaran dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai tersebut; atau
- c. Pajak Penjualan atas Barang Mewah apabila jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari jumlah pajak yang terutang.

Apabila WP setelah menerima SKPLB dan menghendaki pengembalian kelebihan pembayaran pajak, wajib mengajukan permohonan tertulis, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (2) UU KUP.

### 2. Penerbitan SKPLB atas SPT Lebih Bayar/Dengan Permohonan WP (Pasal 17B UU KUP)

UU KUP memberikan wewenang kepada Administrasi

Pajak untuk melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diminta WP dalam SPT Lebih Bayar (SPT LB) dan selanjutnya menerbitkan s.k.p dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 UU KUP.

Surat ketetapan pajak yang diterbitkan dari Laporan Pemeriksaan Pajak dapat berupa:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- b. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, tergantung pada temuan/bukti hasil pemeriksaan/laporan pemeriksaan hasil pemeriksaan

Apabila terhadap WP yang menyampaikan SPT LB tersebut sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, maka ketentuan yang mewajibkan Administrasi Pajak menerbitkan s.k.p dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan tidak berlaku.

### 3. Penerbitan SKPLB Apabila Terdapat Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang (Pasal 17 ayat (2) UU KUP)

WP yang telah melakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terhutang dapat mengajukan permohonan pengembalian atas pembayaran pajaknya. Atas permohonan WP tersebut, Administrasi Pajak wajib melakukan penelitian:

- a. atas kebenaran pembayaran pajak,
- b. atas pembayaran pajak tersebut benar tidak terutang pajak.

Bila terbukti telah dilakukan pembayaran dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan tidak terutang pajak, maka Administrasi Pajak akan menerbitkan SKPLB.

### 4. Jangka Waktu Penerbitan SKPLB dan Akibat Hukumnya (Pasal 17B UU KUP)

Untuk memberikan kepastian hukum, kepada WP yang

<sup>2</sup> Berbeda dengan UU KUP pasal 17 ayat (1) UU KUP yang ada pembatasan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan WP, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (2) UU KUP.

<sup>3</sup> Untuk upaya pengembalian kelebihan pembayaran pajak s.k.p.





menyampaikan SPT LB dan memohon pengembalian kelebihan pembayaran pajak, UU KUP memberikan jangka waktu 12 (dua belas) bulan untuk memeriksa dan menerbitkan s.k.p, namun ketentuan tersebut tidak berlaku terhadap WP yang sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.<sup>2</sup>

Apabila dalam jangka waktu tersebut Administrasi Pajak tidak memberi keputusan, akan menimbulkan akibat hukum yaitu permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan dan Administrasi Pajak harus menerbitkan SKPLB dalam jangka waktu 1 (satu) bulan setelah jangka waktu 12 (dua belas) bulan berakhir.

Akibat hukum lainnya yaitu apabila penerbitan SKPLB terlambat, maka kepada WP diberikan **Imbalan Bunga** sebesar 2% (dua persen) perbulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu 1 (satu) bulan setelah jangka waktu 12 (dua belas) bulan berakhir, sampai dengan saat diterbitkannya SKPLB.

**Imbalan Bunga** juga diberikan dalam hal terhadap WP yang menyampaikan SPT LB dan mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan pemeriksaan bukti permulaan adanya tindak pidana di bidang perpajakan tidak dilanjutkan dengan penyidikan, dilanjutkan dengan penyidikan, tetapi tidak dilanjutkan dengan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan, atau dilanjutkan dengan penyidikan dan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan, tetapi diputus bebas atau lepas dari segala tuntutan hukum berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, dan dalam hal kepada WP diterbitkan SKPLB, kepada WP diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) perbulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak berakhirnya jangka waktu 12 (dua belas) bulan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sampai dengan saat diterbitkannya. (Pasal 17B ayat (4) UU KUP)<sup>1</sup>

### 5. Pengajuan Lagi Permohonan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (Pasal 17 ayat (3) UU KUP)

UU KUP memberikan jaminan bahwa SKPLB masih dapat diterbitkan lagi apabila berdasarkan hasil pemeriksaan dan/atau data baru ternyata pajak yang lebih dibayar jumlahnya lebih besar daripada kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan.

Ketentuan ini memberikan hak kepada WP untuk mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak lebih dari satu kali (berkali-kali) dan dilain pihak Administrasi Pajak wajib melakukan pemeriksaan dan menerbitkan SKPLB bila terbukti pajak yang lebih bayar jumlahnya lebih besar dari pada kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan dalam SKPLB terdahulu. Ketentuan ini berlaku pula bagi WP yang telah diterbitkan SKPLB berdasarkan Pasal 17B UU KUP.

### 6. Hak WP atas Kelebihan Pembayaran Pajak Berdasarkan KTUN Perpajakan

- a. WP berhak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran sehubungan dengan penerbitan KTUN Perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17, Pasal 17B, Pasal 17C atau Pasal 17 D UU KUP, namun apabila WP ternyata mempunyai utang pajak, maka jumlah kelebihan pembayaran tersebut langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang-utang pajak tersebut. (Pasal 11 ayat (1) UU KUP)
- b. Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagai akibat adanya Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, dan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, serta Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga dikembalikan kepada WP dengan ketentuan jika ternyata WP

1. Menurut ketentuan dalam undang-undang perpajakan tersebut.  
 2. Menurut ketentuan yang diatur dalam undang-undang tersebut.





mempunyai utang pajak, langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut. (Pasal 11 ayat (1a) UU KUP)

- c. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a dan b, dilakukan oleh Administrasi Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima sehubungan dengan diterbitkan SKPLB sebagaimana dimaksud pada huruf a dan b tersebut diatas (Pasal 17 ayat (2) UU KUP). Pengembalian kelebihan pembayaran dilakukan Administrasi Pajak dengan Menerbitkan "Surat Perintah Mengembalikan Kelebihan Pembayaran Pajak" (SPMKP). (Pasal 11 ayat (3) UU KUP)
- d. Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan, Pemerintah memberikan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan atas kelambatan pembayaran kelebihan pembayaran pajak, dihitung dari saat berlakunya batas waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) sampai dengan saat dilakukan pembayaran kelebihan (Pasal 11 ayat (3) UU KUP). Pemberian Imbalan Bunga dilakukan Administrasi Pajak dengan menerbitkan Surat Perintah Membayar Imbalan Bunga (dengan memperhitungkan adanya utang pajak WP).
- e. Apabila Administrasi Pajak tidak melaksanakan penerbitan SPMKP dan/atau SPMIB, maka WP berhak mengajukan Gugatan ke Pengadilan Pajak (Pasal 23 ayat (2) huruf b UU KUP).

#### IV. HAK WP DAN PERSYARATAN DALAM PENGAJUAN KEBERATAN PAJAK

##### 1. KTUN Perpajakan yang Dapat Diajukan Keberatan Pajak

Pasal 25 ayat (1) UU KUP memberikan hak kepada WP untuk mengajukan keberatan **hanya** kepada Administrasi Pajak (Direktur Jenderal Pajak), **atas suatu**:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil;

e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kata "**hanya**" menegaskan bahwa Keberatan Pajak tidak boleh diajukan ke Pejabat TUN lain atau langsung ke Pengadilan Pajak atau Pengadilan Tata Usaha Negara.

Keberatan yang diajukan adalah **mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak** yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan atau pemungutan pajak. Yang dimaksud dengan "**suatu**" pada ayat ini (Pasal 25 ayat (1) UU KUP) adalah 1 (satu) keberatan harus diajukan terhadap 1 (satu) jenis pajak dan 1 (satu) Masa Pajak atau Tahun Pajak.

##### Contoh:

Keberatan atas ketetapan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2008 dan Tahun Pajak 2009 harus diajukan masing-masing dalam 1 (satu) surat keberatan tersendiri. Untuk 2 (dua) tahun pajak tersebut harus diajukan 2 (dua) buah surat keberatan.

##### 2. Persyaratan Pengajuan Keberatan (Pasal 25 UU KUP)

Pasal 25 ayat (1), (2), dan (3) UU KUP mengatur bahwa dalam pengajuan keberatan WP harus memenuhi persyaratan formal maupun material sebagai berikut:

- a. Diajukan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak.
- b. Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
- c. Mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan WP disertai **alasan** yang menjadi dasar perhitungan.

Yang dimaksud dengan **alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan** dimaksud adalah alasan-alasan yang jelas dan dilampiri dengan fotokopi s.k.p, bukti pemungutan, atau bukti pemotongan.

- d. Diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak **tanggal dikirim s.k.p** atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Untuk lebih jelasnya, dapat dilihat dalam Peraturan Dirjen Pajak tentang Pengajuan Keberatan (Ked. 14/2007).





e. Melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui WP dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.<sup>6</sup>

Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan tersebut di atas bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan. (Pasal 25 ayat (4) UU KUP)

### 3. Hak-hak WP Sehubungan dengan Pengajuan Keberatan

UU KUP dalam Pasal 25, Pasal 26, dan Pasal 26A lebih memberikan kemudahan dalam proses pengajuan keberatan dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. Mendapatkan **keterangan secara tertulis** hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi atau pemotongan atau pemungutan pajak agar WP dapat menyusun keberatan dengan alasan yang kuat;
- b. Mendapatkan **Tanda Penerimaan Surat Keberatan** yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk menerima surat keberatan, apabila surat keberatan tersebut memenuhi syarat surat keberatan;
- c. Jangka waktu pelunasan pajak atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan;
- d. Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan sebagaimana dimaksud pada Pasal 25 ayat (7) UU KUP tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan (1a) UU KUP;
- e. Sebelum surat keputusan diterbitkan, WP dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis;
- f. WP dapat hadir dalam proses keberatan untuk memberikan keterangan atau penjelasan mengenai keberatannya;<sup>7</sup>

- g. Sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) tidak dikenakan apabila WP mengajukan Banding;<sup>8</sup>
- h. Keberatan pajak dianggap diterima apabila dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan Administrasi Pajak tidak memberi suatu keputusan. Batas waktu penyelesaian keberatan ini untuk memberi kepastian hukum bagi WP. Ketentuan ini memberikan kepastian hukum kepada WP;
- i. Mendapat pengembalian kelebihan pembayaran pajak dan imbalan bunga 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dalam hal keputusan keberatan menyebabkan kelebihan pembayaran pajak.<sup>9</sup>

### 4. Jangka Waktu Pengambilan Keputusan dan Akibat Hukumnya

- a. UU KUP memberikan kepastian hukum bagi WP yang mengajukan keberatan sebagai berikut:
  - Keputusan atas pengajuan keberatan harus diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diajukan (Pasal 26 ayat (1) UU KUP);
  - Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan telah dilampaui dan Administrasi Pajak tidak memberi suatu keputusan keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan (Pasal 26 ayat (5) UU KUP).<sup>10</sup>
- b. UU KUP disisi lain juga memberi "kepastian hukum" kepada Administrasi Pajak yaitu pengungkapan pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan tidak dipertimbangkan dalam

<sup>6</sup> Mendapatkan keterangan secara tertulis mengenai keberatan.

<sup>7</sup> Mendapat hadir dalam proses keberatan untuk memberikan keterangan atau penjelasan mengenai keberatannya.

<sup>8</sup> Ketentuan ini tidak berlaku bagi WP yang mengajukan Banding.

<sup>9</sup> Ketentuan ini berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang tidak dapat digugat Banding. Ketentuan ini tidak berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang dapat digugat Banding. Ketentuan ini tidak berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang dapat digugat Banding.

<sup>10</sup> Ketentuan ini berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang tidak dapat digugat Banding. Ketentuan ini tidak berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang dapat digugat Banding.

<sup>11</sup> Ketentuan ini berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang tidak dapat digugat Banding. Ketentuan ini tidak berlaku bagi WP yang mengajukan keberatan yang dapat digugat Banding.





penyelesaian keberatannya, kecuali data dan informasi yang diperoleh WP dari pihak ketiga (Pasal 26A ayat (4) UU KUP).<sup>11</sup>

### 5. Hak WP Dalam Hal Keputusan Keberatan Tidak Disetujui WP

Atas keputusan keberatan berupa mengabulkan sebagian, menolak, menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar dan tidak dipertimbangkan dapat diajukan upaya hukum Banding hanya kepada Pengadilan Pajak (Pasal 27 ayat (1) UU KUP). Untuk keperluan pengajuan Banding, apabila diminta oleh WP, Administrasi Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar surat keputusan keberatan yang diterbitkan (Pasal 27 ayat (4a) UU KUP).

## V. HAK WP ATAS SANKSI ADMINISTRASI DAN KETETAPAN PAJAK YANG TIDAK BENAR

### 1. Hak WP sehubungan dengan pengenaan sanksi administrasi pajak dan ketetapan pajak yang tidak benar, UU KUP memberikan kewajiban kepada Administrasi Pajak karena jabatan disatu pihak dan dilain pihak memberikan hak kepada WP untuk mengajukan permohonan sebagai berikut:

- a. Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi (Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP).  
Permohonan yang dapat diajukan yaitu mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan WP atau bukan karena kesalahannya. Dalam praktik dapat ditemukan sanksi administrasi yang dikenakan kepada WP tidak tepat karena ketidaktelitian petugas pajak yang dapat membebani WP yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan. Dalam hal demikian, sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang

telah ditetapkan dapat dihapuskan atau dikurangkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Terdapat ketentuan baru yang membatasi permohonan tersebut di atas yaitu hanya dapat diajukan oleh WP paling banyak 2 (dua) kali (Pasal 36 ayat (1a) UU KUP).

- b. Permohonan pengurangan atau pembatalan s.k.p yang tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP).  
Direktur Jenderal Pajak **karena jabatannya** atau **atas permohonan WP** dan **berlandaskan unsur keadilan** dapat mengurangi atau membatalkan s.k.p yang tidak benar, misalnya WP yang ditolak pengajuan keberatannya karena tidak memenuhi persyaratan formal (memasukkan surat keberatan tidak pada waktunya) meskipun persyaratan material terpenuhi. Terdapat ketentuan baru yang membatasi permohonan tersebut di atas yaitu hanya dapat diajukan oleh WP paling banyak 2 (dua) kali (Pasal 36 ayat (1a) UU KUP).
- c. Permohonan pengurangan atau pembatalan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP).  
Atas Surat Tagihan Pajak yang tidak benar dapat dilakukan pengurangan atau pembatalan oleh Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan WP. Terdapat ketentuan baru yang membatasi permohonan tersebut di atas yaitu hanya dapat diajukan oleh WP paling banyak 2 (dua) kali (Pasal 36 ayat (1a) UU KUP).
- d. Permohonan pembatalan hasil pemeriksaan pajak atau s.k.p dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa:
  - penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau
  - pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan WP. (Pasal 36 ayat (1) huruf d UU KUP)

Dalam rangka memberikan keadilan dan melindungi hak WP, Direktur Jenderal Pajak atas kewenangannya atau atas permohonan WP dapat membatalkan hasil pemeriksaan pajak yang dilaksanakan tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau tanpa dilakukan pembahasan akhir hasil

<sup>11</sup> Pasal 26A ayat (4) UU KUP berbunyi: "Data dan informasi yang diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b, c, dan d, tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menetapkan sanksi administrasi perpajakan." (UU No. 19 Tahun 2007 tentang Perubahan Kedua Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2001 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang KUP).





pemeriksaan dengan WP. Namun, dalam hal WP tidak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan sesuai dengan batas waktu yang ditentukan, permohonan WP tidak dapat dipertimbangkan.<sup>12</sup>

**2. Jangka Waktu Pengambilan Keputusan dan Akibat Hukumnya**

Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonan sebagaimana dimaksud pada Pasal 36 ayat (1) UU KUP diterima, harus memberi keputusan atas permohonan yang diajukan. Merupakan ketentuan baru yang diatur dalam Pasal 36 ayat (1c) UU KUP.

Dengan ketentuan baru Pasal 36 ayat (1d) UU KUP diberikan kepastian hukum kepada WP yaitu apabila jangka waktu 6 (enam) bulan sebagaimana dimaksud pada Pasal 36 ayat (1c) UU KUP telah lewat tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan WP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap dikabulkan.

Dengan dianggap dikabulkannya permohonan WP maka Administrasi Pajak wajib menerbitkan Surat Keputusan yang diminta WP dan menerbitkan surat keputusan pemberian imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27A ayat (1a) dan ayat (2) UU KUP, dalam hal keputusan dimaksud menyebabkan kelebihan pembayaran pajak atau pembayaran lebih sanksi administrasi pajak.

**3. Hak WP Dalam Hal Permohonan WP Ditolak atau Dikabulkan Sebagian**

Dalam hal permohonan WP sebagaimana dimaksud pada butir 1 huruf a, b, c, dan d ditolak atau dikabulkan sebagian, WP berhak mengajukan upaya hukum berupa Gugatan ke Pengadilan Pajak. Sehubungan dengan itu WP dapat meminta kepada Administrasi Pajak keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan WP, sebagai dasar/alasan pengajuan gugatan.

<sup>12</sup> Menurut ketentuan baru yang membolehkan keadilan kepada WP dan upaya administrasi peradilan ini merupakan salah satu ketentuan baru yang dibuat dalam UU yang berlaku. Lihat Pasal 36 ayat (1) dan (1c) UU KUP.

**VI. HAK WP DALAM HAL s.k.p ATAU SURAT KEPUTUSAN KEBERATAN YANG PENERBITANNYA TIDAK MEMENUHI PERSYARATAN FORMAL**


Dalam hal terjadi penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat diajukan gugatan hanya kepada badan peradilan pajak. Dalam hal ini diajukan ke Pengadilan Pajak (Pasal 23 ayat (2) huruf d UU KUP).<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Menurut ketentuan baru yang membolehkan keadilan kepada WP dan upaya administrasi peradilan ini merupakan salah satu ketentuan baru yang dibuat dalam UU yang berlaku. Lihat Pasal 23 ayat (2) huruf d UU KUP.

**PENUTUP**

Uraian mengenai UU No. 28 Tahun 2007, tentang Perubahan Ketiga UU KUP dan Implementasinya Terhadap Hak WP Dalam Upaya Administrasi yang telah diuraikan di atas menunjukkan bahwa pembentuk Undang-Undang telah berupaya menjadikan UU KUP menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan. Amandemen yang dilakukan berupa perubahan, maupun ketentuan baru telah lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada WP, dan meningkatkan kepastian dan penegakkan hukum.

Ketentuan-ketentuan yang mengatur tentang hak pengajuan upaya Administrasi oleh WP, telah memberikan kemudahan dengan prosedur dan tata cara yang sederhana dan menyeimbangkan antara hak dan kewajiban WP. Demikian pula antara hak dan kewajiban WP dengan kewajiban dan kewenangan Administrasi Pajak telah lebih seimbang/kesetaraan.

Dengan segala perubahan UU KUP tersebut diyakini akan meningkatkan kepatuhan sukarela WP, sepanjang aparatur perpajakan bersikap terbuka dan profesional. 





# Pentingnya **ADVANCE RULING** dalam **SELF ASSESSMENT SYSTEM**

► Oleh **Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**  
**Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax**

## PENDAHULUAN

Menarik membaca salah satu kalimat dalam artikel yang ditulis oleh Pak Prijohandojo Kristanto dalam Majalah Inside Tax Edisi November 2007 yang berbunyi "Walaupun tidak secara resmi, permintaan mengenai *advance ruling* belakangan ini sering tidak dijawab".<sup>1</sup> Penulis tidak tahu

1. Prijohandojo Kristanto, "Membaca Tak Sampai" dalam Inside Tax Edisi November 2007, hal. 43.

dengan pasti apa yang dimaksudkan dengan *advance ruling* dalam kalimat tersebut, apakah *advance ruling* dalam pengertian yang dikenal di banyak negara yaitu sebagai suatu surat yang dikeluarkan oleh otoritas pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta surat tersebut tentang perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang **spesifik** yang **akan** dilakukan oleh Wajib Pajak. Atau *advance ruling* dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Indonesia yaitu suatu surat penegasan (*ruling*) yang dikeluarkan oleh Ditjen Pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta surat penegasan (*ruling*) tersebut atas suatu transaksi (bisa **spesifik** atau **umum**) yang **sudah** atau **akan** dilakukan oleh Wajib Pajak. Apapun pengertiannya, menurut pendapat penulis, terkait dengan (i) **belum adanya** aturan yang komprehensif tentang *advance ruling* (baik dalam pengertian yang sebenarnya atau dalam pengertian praktik yang

terjadi di Indonesia), dan (ii) *self assessment system* yang dianut oleh Indonesia dalam sistem pemungutan pajaknya, maka pertanyaan Wajib Pajak kepada Ditjen Pajak sudah seharusnya dijawab oleh Ditjen Pajak karena salah satu tugas Ditjen Pajak adalah memberikan pelayanan yang berkelas dunia<sup>2</sup> kepada Wajib Pajak agar Wajib Pajak dapat menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya dengan benar dan pasti.

Oleh karena itu, dalam tulisan ini penulis mencoba untuk memaparkan (i) apakah yang dimaksud dengan *advance ruling* tersebut? (ii) Bolehkah Wajib Pajak meminta surat penegasan perlakuan perpajakan kepada Ditjen Pajak atas semua jenis transaksi apapun yang telah atau akan dilakukannya? Bolehkah Ditjen Pajak untuk tidak menjawabnya? (iii) Hal-hal apa saja yang boleh dimintakan *advance ruling*? (iv) Apakah *advance ruling* tersebut mempunyai kekuatan hukum yang mengikat Wajib Pajak? (v) Perlukah diatur jangka waktu penerbitan *advance ruling* tersebut? dan (vi) Apakah untuk mengajukan *advance ruling* tersebut Wajib Pajak perlu dibebani biaya resmi?

## SELF ASSESSMENT SYSTEM

Sistem pemungutan pajak di Indonesia pada dasarnya menganut *Self Assessment System*. Sistem pemungutan pajak ini memberikan

2. Untuk menjadi Wajib Pajak yang menjadi Model Pelayanan Masyarakat perlu meningkatkan literasi dan Manajemen Pajak yang Kelas Dunia.





kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan pajaknya. Atau dengan kata lain bahwa Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya.

Diterapkannya *self assessment system* dalam pemungutan pajak, berarti Wajib Pajak harus paham terhadap peraturan-peraturan perpajakan yang dibuat oleh pemerintah untuk dapat memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar. Namun, bagaimana apabila Wajib Pajak tidak jelas atau tidak mengerti perlakuan perpajakan terhadap suatu transaksi yang sedang dihadapinya? Apakah Wajib Pajak mempunyai hak untuk memperoleh penjelasan dari Ditjen Pajak melalui pernyataan tertulis (surat)?

Tulang punggung dari *self assessment system* adalah *voluntary compliance* dari masyarakat, tinggi rendahnya *compliance* dari masyarakat akan mempengaruhi jumlah penerimaan pajak. Oleh karena itu, kesadaran Wajib Pajak sangat penting diwujudkan. Untuk mewujudkan hal ini, Ditjen Pajak sebaiknya tidak hanya memperhatikan kepentingan penerimaan pajak melalui upaya-upaya peningkatan kewajiban dari Wajib Pajak saja, tetapi juga harus memperhatikan hak Wajib Pajak. Hak Wajib Pajak sama pentingnya dengan Hak Asasi Manusia, sebagaimana yang dikemukakan oleh Duncan Bentley dalam bukunya yang berjudul *Taxpayer's Rights*.<sup>1</sup>

Salah satu hak Wajib Pajak tentunya adalah mengajukan pertanyaan secara tertulis kepada Ditjen Pajak tentang perlakuan perpajakan atas transaksi yang dilakukannya

dalam rangka untuk memberikan kepastian perlakuan perpajakan. Atas pertanyaan ini tentunya Ditjen Pajak harus memberikan jawaban atas pertanyaan yang diajukan tersebut.

## PENGERTIAN DAN PERAN ADVANCE RULING

*Advance ruling* dalam *International Tax Glossary*, diartikan sebagai "a procedure available in many countries under which a taxpayer may obtain formal confirmation from the tax authorities, in advance of entering into specific transactions, of the related tax consequences".<sup>2</sup> Dalam konteks perpajakan di Amerika Serikat, *advance ruling* ini diartikan sebagai pernyataan tertulis yang dikeluarkan oleh otoritas pajak Amerika Serikat (*Internal Revenue Services/IRS*) yang ditujukan kepada Wajib Pajak tentang interpretasi dan penerapan ketentuan perpajakan atas suatu transaksi yang spesifik. *Advance ruling* ini dikeluarkan atas dasar permintaan Wajib Pajak terhadap suatu transaksi yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak tersebut.<sup>3</sup> Sedangkan *International Fiscal Association (IFA)* dalam kongresnya di tahun 1992 mendefinisikan *advance ruling* sebagai "a more or less binding statement from the Revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions".<sup>4</sup> Jadi, *advance ruling* merupakan **konfirmasi tertulis** dari otoritas pajak yang ditujukan atas pertanyaan yang diajukan oleh Wajib Pajak mengenai perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang **spesifik** yang **akan** dilakukan oleh Wajib Pajak. Pengertian inilah

yang penulis gunakan untuk pembahasan selanjutnya.

*Advance ruling* merupakan salah satu instrumen penting dalam penerapan hukum pajak.<sup>5</sup> *Advance ruling* diberikan sebelum Wajib Pajak melakukan suatu transaksi atau sebelum Wajib Pajak melaporkan Surat Pemberitahuan.<sup>6</sup> Dengan adanya *advance ruling*, mempermudah Wajib Pajak dalam memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. *Advance ruling* dapat juga mencegah terjadinya perbedaan pandangan terhadap perlakuan perpajakan antara Wajib Pajak dan otoritas pajak. Jadi, *advance ruling* merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dalam sistem administrasi pajak modern.<sup>7</sup> Dengan demikian, terasa janggal kalau Ditjen Pajak yang telah mereformasi dirinya menuju sistem administrasi perpajakan modern sampai saat ini belum memiliki peraturan yang komprehensif tentang *advance ruling system*.

## CAKUPAN ADVANCE RULING SYSTEM

Apabila suatu negara hendak mendesain ketentuan tentang *advance ruling system*, seyogianya memperhatikan hal-hal sebagai berikut ini:

### 1. Dasar Hukum

Agar supaya *advance ruling* jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak, maka aturan main tentang *advance ruling* seharusnya dicantumkan dalam suatu pasal Undang-Undang perpajakan.

### 2. Status *Advance Ruling*

Suatu *advance ruling* yang dikeluarkan oleh otoritas pajak harus jelas status hukumnya yaitu apakah mengikat Wajib Pajak

1. *Self Assessment: Memahami Tax Secara MUDAH*, Ditjen Pajak, November 2006, hal. 9.

2. *Practical Aspects of Taxation*, by Alan & Brian, Carlton, Melbourne, 1979, hal. 100.

3. *Modeling Tax Administration*, by Alan & Brian, Carlton, Melbourne, 1984, hal. 22.

4. *Practical Aspects of Taxation*, by Alan & Brian, Carlton, Melbourne, 1979, hal. 101.

5. *Self Assessment*, Ditjen.

6. *Modeling Tax Administration*, hal. 22.



atau tidak. Bagaimana pula kalau *advance ruling* yang dikeluarkan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang lebih tinggi tingkatannya dan Wajib Pajak merasa dirugikan atas *advance ruling* tersebut, apakah Wajib Pajak boleh untuk tidak terikat atas *advance ruling* yang telah dikeluarkan tersebut? Serta apakah *advance ruling* ini juga mengikat bagi Wajib Pajak lainnya apabila jenis transaksi yang dilakukan adalah sama.

3. Jangka Waktu Penerbitan Diperlukannya pembatasan jangka

Wajib Pajak. Pendapat pertama menyatakan bahwa harus ada biaya yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dalam pengajuan *advance ruling*. Alasannya adalah karena diperlukan waktu khusus (tambahan jam kerja) bagi petugas pajak untuk menangani *advance ruling* yang khusus diberikan kepada Wajib Pajak. Beberapa negara telah merapkan hal ini seperti Denmark, Finlandia, dan Swedia. Namun, beberapa ahli perpajakan berpendapat bahwa tidak diperlukannya adanya pembayaran karena sudah menjadi

isu-isu perpajakan tertentu tidak boleh diajukan untuk dimintakan *advance ruling*. Sedangkan dalam *closed advance ruling system*, pengajuan *advance ruling* hanya boleh atas isu-isu tertentu yang telah ditetapkan terlebih dahulu dalam peraturan perpajakan yang biasanya dibuat dalam bentuk suatu daftar (*list*).

6. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan atau Dokumentasi  
Agar pihak yang diberi wewenang menerbitkan *advance ruling* dapat memberikan *advance ruling* dengan tepat atas transaksi



“ *Advance ruling* merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dalam sistem administrasi pajak modern ”

waktu dalam proses penerbitan *advance ruling* agar Wajib Pajak memperoleh kepastian guna menjalankan kewajiban perpajakan dan rencana perpajakannya. Jadi, apabila suatu permintaan *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak tidak ditanggapi oleh otoritas pajak dengan cara tidak menjawab *advance ruling* tersebut dalam periode waktu yang telah diatur dalam ketentuan perpajakan maka harus ada konsekuensi hukumnya.

4. Biaya  
Terdapat dua pendapat mengenai apakah Wajib Pajak harus membayar atau tidak atas *advance ruling* yang diajukan oleh

kewajiban bagi otoritas pajak untuk memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak dalam rangka untuk memenuhi kewajiban perpajakan Wajib Pajak.

5. Jenis Transaksi/Isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*  
Dalam konteks ini dikenal dua jenis *advance ruling system* yaitu: (i) *open advance ruling*, dan (ii) *closed advance ruling*. Dalam *open advance ruling system*, pada dasarnya semua permasalahan perpajakan yang dihadapi oleh Wajib pajak boleh diajukan untuk dimintakan *advance ruling*. Akan tetapi, ada beberapa negara memberikan pembatasan terhadap beberapa jenis transaksi/

yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak, maka harus ada persyaratan tentang informasi dan atau dokumen yang harus diungkapkan oleh Wajib Pajak.

7. Publikasi  
Publikasi atas *advance ruling* merupakan hal yang sangat penting dalam praktik administrasi publik yang baik. Hal ini konsisten dengan konsep dasar negara demokrasi yaitu prinsip "*equality*" yaitu perlakuan perpajakan yang sama (*equal treatment*) bagi semua Wajib Pajak atas transaksi yang sama. Untuk menjamin terlaksananya prinsip "*equality*" ini maka diperlukan suatu transparansi dalam sistem administrasi perpajakan.



## PENERAPAN ADVANCE RULING SYSTEM DI BERBAGAI NEGARA



### Austria

Di Austria terdapat *Federal Information Law (FIL)* yang mewajibkan otoritas pajak Austria untuk menjawab pertanyaan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Bahkan, terkait dengan isu perpajakan internasional yang diajukan oleh Wajib Pajak, Direktorat Perpajakan Internasional Austria membuat suatu kebijakan yang disebut sebagai *Express Answer Service (EAS)* yang memberikan *advance ruling* dalam jangka waktu yang secepatnya. *Advance ruling* yang dikeluarkan dalam sistem EAS ini dipublikasikan dalam majalah yang diperdagangkan secara bebas. *Advance ruling* yang disajikan dalam majalah tersebut disajikan dalam bentuk abstrak sebagai panduan bagi seluruh Wajib Pajak. *Advance ruling* yang dikeluarkan atas dasar FIL dan EAS tersebut tidak bersifat mengikat.



### Italia

Dalam *advance ruling system* yang diterapkan di Italia terdapat ketentuan tentang jangka waktu penerbitan *advance ruling*. Apabila penerbitan *advance ruling* melewati jangka waktu yang telah ditetapkan dalam ketentuan *advance ruling* maka otoritas pajak Italia dianggap setuju dengan interpretasi yang diberikan oleh Wajib Pajak. Prosedur yang dilakukan dalam memperoleh *advance ruling* diawali dengan meminta opini perlakuan pajak kepada pihak yang diberi wewenang di *General Directorate of Ministry of Finance* atas transaksi yang akan dilakukan dengan memberikan semua informasi yang relevan terkait dengan transaksi yang akan dilakukan. Jika pihak yang diberi wewenang tersebut tidak memberikan jawaban dalam

waktu yang telah ditentukan dalam ketentuan *advance ruling system* atau Wajib Pajak tidak setuju atas *advance ruling* yang telah diberikan, maka Wajib Pajak dapat mengajukan *advance ruling* ke *Advisory Committee (second level)*.



### Denmark

Denmark mempunyai ketentuan mengenai *advance ruling system* sejak 1983. *Advance ruling* yang diterbitkan oleh otoritas pajak Denmark mengikat Wajib Pajak. Ketentuan tentang *advance ruling* di Denmark mewajibkan Wajib Pajak untuk membayar atas *advance ruling* yang diajukan kepada otoritas pajak Denmark.



### Spanyol

Berdasarkan *General of Tax Law (LGT)*, terdapat ketentuan yang meminta agar otoritas pajak Spanyol memberikan bantuan dan informasi yang diperlukan oleh Wajib Pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban perpajakannya. Terdapat prosedur formal mengenai

konsultasi antara Wajib Pajak dan otoritas pajak mengenai aplikasi ketentuan perpajakan atas suatu transaksi tertentu. Untuk konsultasi tersebut dilakukan dengan cara Wajib Pajak mengirim surat agar dapat melakukan konsultasi dengan otoritas pajak. Jawaban yang diberikan oleh otoritas pajak tidak mengikat Wajib Pajak. Prosedur konsultasi ini tidak dikenakan biaya.



### Swedia

Swedia mempunyai ketentuan mengenai *advance ruling system* sejak 1951. Berbeda dengan kebanyakan negara lainnya, yang diberi kuasa untuk menerbitkan *advance ruling* di Swedia adalah pihak independen yaitu *Council for Advance Ruling, Council* tersebut berada di luar struktur otoritas pajak. *Advance ruling* yang dikeluarkan oleh *Council* tersebut mempunyai status mengikat Wajib Pajak. Akan tetapi, *advance ruling* hanya dikeluarkan apabila berkaitan dengan pertanyaan tentang penerapan suatu ketentuan perpajakan atas transaksi yang sifatnya spesifik.

## Kesimpulan

*Advance ruling* merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam sistem administrasi perpajakan modern. Dalam negara yang menganut *self assessment system* yang memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan kewajiban pajaknya, maka *advance ruling* ini mempunyai peranan penting untuk membantu Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya dengan benar. Mengingat pentingnya peranan *advance ruling* ini dalam *self assessment system* yang juga dianut oleh Indonesia, serta saat ini Indonesia juga telah menerapkan sistem administrasi perpajakan modern, maka sudah saatnya Indonesia mempunyai *advance ruling system* yang berpedoman pada prinsip-prinsip berikut ini: (i) dicantumkan dalam Undang-Undang perpajakan sebagai legal basis-nya, (ii) statusnya apakah mengikat atau tidak, (iii) pembatasan jangka waktu proses penerbitannya, (iv) isu-isu perpajakan apa saja yang boleh dan tidak boleh untuk dimintakan *advance ruling*, (v) publikasi *advance ruling* terkait dengan prinsip transparansi administrasi publik dan terjaminnya *equal tax treatment* bagi semua Wajib Pajak atas transaksi yang sama.



# Catatan Tentang KEBIJAKAN SANKSI PERPAJAKAN sejak UNDANG-UNDANG KUP 1983 hingga UNDANG-UNDANG KUP 2007

►► Oleh **Nuryadi Mulyodiwarno**

## 1. PENDAHULUAN

Sebagaimana dimaklumi, suatu kebijakan berupa pengenaan sanksi dapat dipergunakan untuk 2 (dua) maksud, yang pertama adalah untuk mendidik dan yang kedua adalah untuk menghukum. Dengan mendidik dimaksudkan agar mereka yang dikenakan sanksi akan menjadi lebih baik dan lebih mengetahui hak dan kewajibannya sehingga tidak lagi melakukan kesalahan yang sama. Maksud yang kedua dari pengenaan sanksi adalah untuk menghukum sehingga pihak yang terhukum akan menjadi jera dan tidak lagi melakukan kesalahan yang sama. Mungkin memang susah membedakan apa yang dimaksud dengan pengenaan sanksi yang bersifat mendidik dengan menghukum, karena menghukum juga dapat diartikan sebagai mendidik. Barangkali yang dapat membedakan adalah bahwa pada umumnya sanksi yang bermaksud menghukum "lebih berat" dibandingkan dengan sanksi yang bermaksud mendidik.

Dengan catatan ini hanya akan disampaikan mengenai perubahan

kebijakan sanksi perpajakan yang diatur sejak tahun 1984 yaitu diberlakukannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP 1983) hingga diundangkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP 2007). Dari catatan di bawah akan dapat diketahui bahwa dalam setiap perubahan UU KUP dilakukan pula perubahan mengenai kebijakan sanksi perpajakan dan dapat diketahui pula bahwa dalam setiap perubahan juga dilakukan perubahan mengenai "besarnya" sanksi, dan terlihat bahwa sanksi perpajakan menjadi semakin "berat". Hal itu mungkin dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan, termasuk kewajiban mendaftarkan diri serta menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap dan jelas.

Catatan di bawah tidak dimaksudkan untuk menguji berhasil tidaknya kebijakan sanksi perpajakan dalam menunjang peningkatan penerimaan pajak,

namun semata-mata menunjukkan perubahan dari kebijakan sanksi perpajakan yang telah diberlakukan sejak reformasi perpajakan yang dimulai tahun 1984. Berbagai keterbatasan memang memungkinkan terjadinya kekurangan dari catatan di bawah, dan untuk itu permohonan maaf disampaikan. Harapannya agar catatan ini dapat memberi manfaat pada segenap pihak.

## 2. KEBIJAKAN SANKSI PERPAJAKAN SEJAK UU KUP 1983 SAMPAI DENGAN UU KUP 2007

Adapun sanksi perpajakan yang diatur dalam Undang-Undang pajak dapat dibagi menjadi 2 (dua) yaitu :

- a. Sanksi administrasi, yang terdiri dari sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan, yang dikenakan terhadap pelanggaran melaksanakan kewajiban perpajakan, dan
  - b. Sanksi pidana, yang dapat berasal dari suatu kealpaan atau kesengajaan melaksanakan kewajiban perpajakan.
- Penulis memang belum



**BERGABUNG DAN BERKEMBANGLAH BERSAMA KAMI**  
sebagai

# **TAX SPECIALIST**

## **REQUIREMENTS:**

- Hold a D3/S1 degree in Taxation or Accounting
- Excellent in MS Office (Excel, Word, and Power Point)
- Should be fluent in English, both speaking and writing
- Have an open minded and creative person
- GPA minimum 3,00
- Have experience as Taxation or Accounting lecturer is an advantage

## **RESPONSIBILITIES:**

- Make taxation articles
- Develop materials for in-house training and seminars
- Trainer for in-house training
- Prepare and review Tax Return
- Tax consulting services



Please submit your application, CV, and recent photograph not later than January 04, 2008 to:  
**[service@dannydarussalam.com](mailto:service@dannydarussalam.com)**  
(only short listed candidates will be notified)



mengetahui alasan perbedaan sanksi administrasi dimaksud, dalam arti kapan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga dan kapan pula dikenakan sanksi berupa denda ataupun berupa kenaikan. Begitu pula dengan sanksi pidana dalam arti kapan dikenakan sanksi karena kealpaan dan kapan pula

karena kesengajaan. Penulis juga belum mengetahui kapan suatu kesalahan di bidang perpajakan akan dikenakan sanksi administrasi dan kapan pula dikenakan sanksi pidana. Oleh karena itu dalam kesempatan ini hanya akan disampaikan kebijakan pengenaan sanksi yang telah tertuang dalam UU KUP, sejak

diberlakukannya UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan hingga (akan) diberlakukannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Dengan tabel di bawah, disampaikan kebijakan pengenaan sanksi dan perubahannya sebagai berikut :

SANKSI ADMINISTRASI BERUPA BUNGA			
URAIAN	UU KUP 1983 DAN UU KUP 1994	UU KUP 2000	UU KUP 2007
Pembetulan SPT sebelum diperiksa dan kurang bayar (8(2)).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar (tidak ada batas waktu).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, paling lama 24 bulan (karena batas waktu pembetulan 2 tahun).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar (tidak ada batas waktu karena jangka waktu pembetulan SPT Tahunan tidak dibatasi).  Hanya diperuntukkan SPT Tahunan.
Pembetulan SPT sebelum diperiksa dan kurang bayar (8(2a)).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar (tidak ada batas waktu).  Tidak dibedakan antara pembetulan SPT Tahunan dan SPT Masa.	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar. Paling lama 24 bulan (karena batas waktu pembetulan 2 tahun).  Tidak dibedakan antara pembetulan SPT Tahunan dan SPT Masa.	2 % per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar (tidak ada batas waktu karena batas waktu pembetulan SPT Masa tidak dibatasi).  Hanya diperuntukkan SPT Masa.
Terlambat membayar atau menyetor pajak (9(2a)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 dan UU KUP 1994. (Dalam hal pengertian terlambat, disamakan dengan pajak yang tidak/kurang disetor, telah diatur dalam Pasal 19).	2 % per bulan dari pajak yang terlambat dibayar/disetor dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang terlambat dibayar/disetor, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.
Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) (13 (2)).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari saat terutang sampai dengan diterbitkannya SKPKB, max 24 bulan.	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari saat terutang sampai dengan diterbitkannya SKPKB, max 24 bulan.	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari saat terutang sampai dengan diterbitkannya SKPKB, max 24 bulan.
Diterbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) karena PPh Pasal 25 kurang dibayar atau kurang bayar karena salah tulis/hitung (14 (3)).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari saat pajak terutang sampai dengan saat diterbitkan STP.	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari saat pajak terutang sampai dengan saat diterbitkan STP.	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari saat pajak terutang sampai dengan saat diterbitkan STP.



Diterbitkan SKPKB setelah daluwarsa penerbitan, karena pidana perpajakan berdasar putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (13(5)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 dan UU KUP 1994.	48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.	48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.
Diterbitkan SKPKBT setelah daluwarsa penerbitan, karena pidana perpajakan berdasar putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (15 (4)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 dan UU KUP 1994.	48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.	48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.
Dalam hal SKPKB, SKPKBT, SK Pembetulan, SK Keberatan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali menyebabkan adanya pajak yang masih harus dibayar bertambah dan pada saat jatuh tempo tidak atau kurang dibayar (19(1)).	2 % per bulan dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.
Mengangsur/menunda pembayaran (19(2)).	2 % per bulan dari pajak yang masih harus dibayar, dihitung tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang masih harus dibayar, dihitung tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang masih harus dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.
Menunda penyampaian SPT dan pajak menurut penghitungan sementara kurang dari yang sebenarnya terutang, 2 % per bulan (19(3)).	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.	2 % per bulan dari pajak yang masih harus dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran.

**SANKSI ADMINISTRASI BERUPA DENDA**

	UU KUP 1983 DAN UU KUP 1994	UU KUP 2000	UU KUP 2007
Terlambat menyampaikan SPT Rp.50.000,- untuk SPT Masa dan Rp.100.000,- untuk SPT Tahunan (7(1)).	Rp.10.000,- untuk SPT Masa dan SPT Tahunan. Rp.25.000,- untuk SPT Masa dan Rp.50.000,- untuk SPT Tahunan.	Rp.50.000,- untuk SPT Masa dan Rp.100.000,- untuk SPT Tahunan.	Rp. 500.000,- untuk SPT Masa PPN atau Rp. 100.000,- untuk SPT Masa selain SPT Masa PPN atau Rp.1.000.000,- untuk SPT Tahunan PPh Badan dan Rp.100.000,- untuk SPT Tahunan PPh Orang Pribadi.
Mengungkapkan ketidakbenaran untuk tidak dilakukan penyidikan pidana pelanggaran (8(3)).	200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.	200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar	150% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.
Pengusaha yang seharusnya PKP tetapi tidak melaporkan usahanya untuk menjadi PKP, Pengusaha yang tidak dikukuhkan tetapi membuat Faktur Pajak, dan PKP yang membuat Faktur Pajak tidak tepat waktu atau tidak selengkapya yaitu 2% dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) (14(4)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983. Diatur dalam UU KUP 1994 yaitu 2% dari DPP.	2% dari DPP.	2% dari DPP.



Keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian (25(9)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	50% dari jumlah pajak berdasar keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan (Sanksi tidak dikenakan apabila Wajib Pajak mengajukan banding).
Permohonan Banding Wajib Pajak ditolak atau diterima sebagian (27 (5d)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	100% dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.
Penghentian penyidikan pidana oleh Jaksa Agung atas permintaan MenKeu yaitu 4 (empat) kali jumlah pajak yang kurang, tidak dibayar/seharusnya dikembalikan (Pasal 44B(2)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983.  Diatur dalam UU KUP 1994 yaitu 4 kali (400%) dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.	4 kali (400 %) dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.	4 kali (400%) dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

**SANKSI ADMINISTRASI BERUPA KENAIKAN**

	<b>UU KUP 1983 DAN UU KUP 1994</b>	<b>UU KUP 2000</b>	<b>UU KUP 2007</b>
Pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT walaupun pemeriksaan telah dilakukan tetapi belum diterbitkan surat ketetapan pajak, dengan akibat/syarat tertentu, sanksi kenaikan 50% dari pajak yang kurang dibayar (8(5)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983.  Diatur dalam UU KUP 1994 yaitu 50% dari pajak yang kurang dibayar.	50 % dari pajak yang kurang dibayar.	50 % dari pajak yang kurang dibayar.
Penerbitan SKPKB, 50% PPh yang kurang dibayar berdasar penetapan secara jabatan, 100% dari PPh yang kurang dipotong/dipungut, tidak atau kurang disetorkan, dipotong/dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan; atau 100% dari PPN yang tidak atau kurang dibayar dikaitkan dengan PPN yang tidak seharusnya 0% atau tidak seharusnya dikompensasikan (13(3)).	50% PPh yang kurang dibayar berdasar penetapan secara jabatan, 100% dari PPh yang kurang dipotong/ dipungut, tidak atau kurang disetorkan, dipotong/dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan; atau 100% dari PPN yang tidak atau kurang dibayar dikaitkan dengan PPN yang tidak seharusnya 0% atau tidak seharusnya dikompensasikan	50% PPh yang kurang dibayar berdasar penetapan secara jabatan, 100% dari PPh yang kurang dipotong/dipungut, tidak atau kurang disetorkan, dipotong/ dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan; atau 100 % dari PPN yang tidak atau kurang dibayar dikaitkan dengan PPN yang tidak seharusnya 0% atau tidak seharusnya dikompensasikan.	50% PPh yang kurang dibayar berdasar penetapan secara jabatan, 100% dari PPh yang kurang dipotong/ dipungut, tidak atau kurang disetorkan, dipotong/dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan; atau 100% dari PPN yang tidak atau kurang dibayar dikaitkan dengan PPN yang tidak seharusnya 0% atau tidak seharusnya dikompensasikan;
Alpa menyampaikan SPT atau SPT tidak benar/lengkap/lampiran tidak benar, yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenakan sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan; 200% (Pasal 13 A).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB.



Penerbitan SKPKBT berdasar data baru/ semula belum terungkap; 100% (15(2))	100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.	100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.	100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.
Penerbitan SKPKB terhadap WP yang telah mendapat pengembalian pendahuluan (tidak seharusnya mendapat pengembalian) (17C(5)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.	100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar (17C(5) dan 17 D).
<b>SANKSI PIDANA</b>			
	<b>UU KUP 1983 DAN UU KUP 1994</b>	<b>UU KUP 2000</b>	<b>UU KUP 2007</b>
Alpa : a. tidak menyampaikan SPT, atau b. menyampaikan SPT tidak benar/ tidak lengkap/lampiran tidak benar, kurungan paling lama 1 tahun atau denda max. 2 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar (38 (2)).	Pidana kurungan paling lama 1 tahun atau denda max. 2 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.	Pidana kurungan paling lama 1 tahun atau denda max. 2 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar	Pidana kurungan paling singkat 3 bulan atau paling lama 1 tahun atau denda paling sedikit 1 kali dan paling banyak 2 kali jumlah pajak yang terutang atau kurang dibayar.
Sengaja a. Tidak mendaftarkan diri atau tidak melaporkan usahanya; b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP/PKP; c. Tidak menyampaikan SPT; d. Menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; e. Menolak diperiksa; f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan atau dokumen lain; h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan; i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut; (39);  (Berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan) (43(1)).	Pidana penjara selamalamanya 3 tahun dan/ atau denda setinggi-tingginya 400% jumlah pajak yang tidak/ kurang dibayar, Ancaman pidana dilipatgandakan apabila melakukan lagi tindak pidana.	Pidana penjara selamalamanya 6 tahun dan/ atau denda setinggi-tingginya 400% jumlah pajak yang tidak/ kurang dibayar, Ancaman pidana dilipatgandakan apabila melakukan lagi tindak pidana.	Pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali dan paling banyak 4 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar (39 (1)).  Pidana di atas ditambahkan 1 kali menjadi 2 kali sanksi pidana apabila melakukan tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.



<p>Mencoba untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau PKP (39 (1) b), atau menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap (39 (1) d) dalam rangka mengajukan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak (39 (3)).</p> <p>(Berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan) (43(2)).</p>	<p>Belum diatur dalam UU KUP 1983.                  Diatur dalam UU KUP 1994 ;                  Pidana penjara selama-lamanya 2 tahun dan denda paling banyak 400% jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi.</p>	<p>Pidana penjara selama-lamanya 2 tahun dan denda paling banyak 400% jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi.</p>	<p>Pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 2 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan, dan paling banyak 4 kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.</p>
<p>Sengaja                  a. menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak/bukti pemungutan/pemotongan/setoran yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya;                  b. menerbitkan Faktur Pajak tetapi belum dikukuhkan (39A)).</p> <p>(Berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan) (43(1)).</p>	<p>Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun dalam UU KUP 1994.</p>	<p>Belum diatur dalam UU KUP 2000.</p>	<p>Pidana penjara paling singkat 2 tahun dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali dan paling banyak 6 kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan, pemotongan, dan atau setoran (39A)).</p>
<p>Setiap orang yang menurut Pasal 35 UU KUP wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah) (41 A).</p> <p>(Berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan) (43(2)).</p>	<p>Belum diatur dalam UU KUP 1983.                  Diatur dalam UU KUP 1994 yaitu sebagai berikut: Pidana penjara selama-lamanya 1 tahun dan denda setinggi-tingginya Rp.5.000.000,- (lima juta rupiah).</p>	<p>Pidana penjara selama-lamanya 1 tahun dan denda paling banyak Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).</p>	<p>Pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,- (sepuluh juta rupiah) (Pasal 41 A).</p>
<p>Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana perpajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,- (sepuluh juta rupiah) (41 B).</p> <p>(Berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan) (43(2)).</p>	<p>Belum diatur dalam UU KUP 1983.                  Diatur dalam UU KUP 1994;                  Pidana penjara selama-lamanya 3 (tiga) tahun dan denda setinggi-tingginya Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).</p>	<p>Pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).</p>	<p>Pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 75.000.000,- (tujuh puluh lima juta rupiah).</p>



Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan yang diatur dalam Pasal 35 (1) kepada DJP yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah (41 C (1)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	Pidana kurungan paling lama 1 (satu tahun) atau denda paling banyak Rp.1.000.000.000,- (satu miliar rupiah).
Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain dalam Pasal 35 (1) (41C (2)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	Pidana kurungan paling lama 10 bulan atau denda paling banyak Rp.800.000.000,- (delapan ratus juta rupiah).
Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain dalam Pasal 35 (2) (41C(3)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	Pidana kurungan paling lama 10 bulan atau denda paling banyak Rp.800.000.000,- (delapan ratus juta rupiah).
Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara (41C (4)).	Belum diatur dalam UU KUP 1983 maupun UU KUP 1994.	Belum diatur dalam UU KUP 2000.	Pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp.500.000.000,- (lima ratus juta rupiah).

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa:

- a. Kebijakan Sanksi Administrasi berupa bunga sejak UU KUP 1983 hingga UU KUP 2007 tidak dilakukan perubahan yang mendasar. Besarnya bunga tidak berubah, yaitu 2% per bulan, dan pelanggaran yang dapat dikenakan sanksi berupa bunga juga tidak berubah kecuali perubahan berupa pemecahan satu ayat menjadi dua ayat yang hanya membedakan sanksi yang dikenakan berkenaan dengan SPT Masa yang dibedakan dengan SPT Tahunan, dan perubahan mengenai sanksi berkenaan dengan keterlambatan pembayaran pajak yang diatur dalam Pasal 9. Penetapan besarnya sanksi berupa bunga 2% per bulan yang diberlakukan sejak berlakunya UU KUP 1983 tanggal 1 Januari 1984 mungkin pada masa tersebut tingkat bunga yang berlaku di pasar/perbankan masih relatif tinggi, namun dengan semakin menurunnya tingkat bunga yang berlaku di

pasar/perbankan sanksi berupa bunga 2% (yang berarti 24% per tahun) tersebut dipandang terlalu tinggi dan barangkali dapat dipertimbangkan untuk diubah. Sebagaimana diatur dalam UU KUP, perubahan dapat dilakukan, melalui penerbitan Peraturan Pemerintah.

- b. Kebijakan Sanksi Administrasi berupa denda sejak UU KUP 1983 hingga UU KUP 2007 dilakukan beberapa perubahan, yang pertama berupa perubahan sanksi administrasi berupa denda berkaitan dengan keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan, baik Surat Pemberitahuan Masa maupun Tahunan. Perubahan besarnya sanksi denda tersebut cukup besar atau bahkan sangat besar, yaitu dari Rp.10.000,- dalam UU KUP 1983 berubah menjadi Rp. 500.000,- untuk SPT Masa PPN; atau Rp. 100.000,- untuk SPT Masa selain SPT Masa PPN, atau Rp.1.000.000,- untuk SPT Tahunan PPh Badan; serta Rp.100.000,- untuk SPT Tahunan PPh Orang Pribadi.

Perubahan ketiga berupa ketentuan baru, yaitu pengenaan sanksi terhadap Pengusaha/ Pengusaha Kena Pajak yang dikaitkan dengan pembuatan Faktur Pajak. Perubahan yang keempat merupakan suatu perubahan yang sangat mendasar, yaitu berupa satu ketentuan baru mengenai sanksi administrasi berupa denda, yaitu dalam hal penyidikan pidana oleh Jaksa Agung dihentikan atas permintaan Menteri Keuangan, dan dalam hal ini Wajib Pajak yang penyidikan terhadapnya dihentikan harus membayar sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang kurang/tidak dibayar/ seharusnya dikembalikan. Merupakan perubahan mendasar karena ketentuan baru tersebut mencerminkan suatu kebijakan bahwa pelaksanaan Undang-Undang perpajakan lebih mengutamakan penerimaan negara dari pajak. Perubahan kelima atau terakhir adalah sanksi berupa denda dikaitkan dengan suatu keberatan atau banding yang diajukan Wajib



Pajak ditolak atau diterima sebagian.

- c. Kebijakan Sanksi Administrasi berupa kenaikan sejak UU KUP 1983 hingga UU KUP 2007 dilakukan perubahan walaupun perubahannya tidak banyak, antara lain mengenai sanksi administrasi berupa kenaikan, dalam hal Wajib Pajak mengungkapkan ketidakbenaran pengisian SPT walaupun pemeriksaan telah dilakukan tetapi belum diterbitkan surat ketetapan pajak, dan perubahan yang lain adalah mengenai sanksi administrasi berupa kenaikan, yaitu dalam hal Wajib Pajak alpa menyampaikan Surat Pemberitahuan atau Surat Pemberitahuan tidak benar/lengkap/lampiran tidak benar, yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dengan catatan tidak dikenakan sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan. Perubahan ketiga adalah mengenai sanksi berupa kenaikan, yaitu dalam hal kepada Wajib Pajak telah mendapat pengembalian pendahuluan namun tidak seharusnya mendapat pengembalian.

- d. Kebijakan Sanksi Pidana sejak UU KUP 1983 hingga UU KUP 2007 dilakukan perubahan yang sangat mendasar antara lain adalah:

1) Apabila semula hanya diatur mengenai sanksi pidana penjara paling lama dan tidak diatur mengenai sanksi pidana penjara paling ringan/minimum, maka diubah menjadi adanya pidana paling ringan/minimum, dan jangka waktu

pidana penjara paling lama/paling berat diperberat dalam arti jangka waktunya diperpanjang, dan dalam hal ditambah adanya sanksi berupa denda, jumlahnya juga ditingkatkan;

- 2) Ditambahkannya beberapa ketentuan mengenai sanksi pidana berkenaan dengan pelanggaran pidana tertentu, seperti tidak memenuhi kewajiban memberikan data dan informasi kepada DJP ataupun menyalahgunakan data dan informasi perpajakan.

Dari tabel dan catatan di atas secara umum dapat diketahui bahwa dengan dilakukannya perubahan UU KUP dilakukan pula perubahan terhadap pengenaan sanksi dan terdapat kecenderungan bahwa perubahan yang dilakukan berupa sanksi yang menjadi lebih berat. Barangkali perubahan tersebut didasari pada pemikiran bahwa dengan ditingkatkannya sanksi maka kepatuhan Wajib Pajak akan lebih baik dan akan meningkatkan penerimaan pajak.

### 3. PENERIMAAN PAJAK DAN SANKSI PERPAJAKAN

Pada prinsipnya penerimaan pajak akan berjalan lurus dengan kepatuhan Wajib Pajak (*tax compliance*) dalam arti bahwa semakin bagus kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya akan berakibat pada semakin tingginya penerimaan pajak. Prinsip tersebut ternyata belum berlaku dalam pelaksanaan Undang-Undang pajak kita. Dari media dapat kita ketahui bahwa sejak dilakukannya reformasi pajak sejak

**Perubahan kebijakan sanksi dan beberapa kebijakan tersebut belum menunjukkan hasil yang optimal, hal ini tercermin dari masih rendahnya jumlah Wajib Pajak yang terdaftar, dan masih rendahnya Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan**

1 Januari 1984, penerimaan pajak menunjukkan angka peningkatan yang cukup besar, bahkan dalam beberapa tahun belakangan ini peningkatan penerimaan pajak menunjukkan angka yang lebih besar dari tahun-tahun sebelumnya. Apakah peningkatan penerimaan pajak tersebut juga berjalan seiring dengan peningkatan kepatuhan pajak? Ternyata tidak.

Kepatuhan Wajib Pajak, atau lebih mendasar adalah kepatuhan sukarela Wajib Pajak (*voluntary compliance*) merupakan hasil atau sinergi dari peraturan perundang-undangan perpajakan (*Tax Law*), Organisasi dan Administrasi (*Organization and Administration*), pelaksana Undang-Undang perpajakan atau dapat disebut sebagai fiskus (*Man*), dan juga beberapa faktor lain, termasuk pertimbangan untung-rugi dilakukannya penyelundupan pajak. Dalam rangka meningkatkan kepatuhan sukarela tersebut beberapa kebijakan berkaitan dengan segenap faktor telah dilaksanakan. Perubahan berbagai Undang-Undang dan peraturan pelaksanaannya telah beberapa kali dilakukan, perubahan organisasi dan Administrasi juga





# DANNY DARUSSALAM

## Tax Center

MENYELENGGARAKAN:

## 1. TAX TREATY INTERPRETATION

12 DESEMBER 2007

- Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT)
- Significance of the OECD Model & the Commentaries
- Can Tax Treaties Create Tax Liability?
- The Application of Article 3(2) of the OECD Model:
  - Refers to Which Law?
  - Static or Ambulatory?
  - New Approach by OECD Commentary
- The Improper Use of Tax Treaties:
  - Treaty Shopping
  - Limitation on Benefits
  - Tax Treaty Override
- Case Studies from Indonesia and Other Countries (USA, India, UK, and Canada)

Rp. 1.500.000,- DISKON 10% UNTUK PEMBAYARAN SEBELUM 5 DESEMBER 2007



## 2. CROSS-BORDER TRANSFER PRICING

HARI PERTAMA: 13 DESEMBER 2007

- Indonesian Cross-Border Transfer Pricing Rules:
  - The Power to Adjust
  - Related Party Definition
- Transfer Pricing Schemes:
  - Thin Capitalization & Hybrid Financial
  - Contract Manufacturing
  - Back to Back Loan
  - Base Erosion & Artificial Losses
  - Captive Insurance & E-Commerce
- Comparability Analysis:
  - Functional Analysis
  - Contractual terms
  - Risk & its Consequences
  - Economic Conditions
  - Property or Services
- Documentation, Burden of Proof & Penalty
- Settlement of Transfer Pricing Disputes under Indonesia Tax Treaty:
  - Simultaneous Tax Examination
  - Corresponding Adjustment
  - Mutual Agreement Procedure
  - Advance Pricing Agreement
- Case Law from Indonesia & Other Countries

HARI KEDUA: 14 DESEMBER 2007

- OECD Transfer Pricing Guidelines:
  - Concept & Definition Transfer Price and Associated Enterprises
  - Method of Establishing Arm's Length Price for Tangible Assets:
    - Comparable Uncontrolled Price
    - Cost plus Method
    - Resale Price Method
    - Profit Split Method
    - Transactional Net Margin Method (TNMM)
- OECD Intra Company Services
  - Benefit Test
  - Substance of the Service
  - Arm's Length Pricing
- OECD Transfer Price on Intangible Assets:
  - Trade Intangible
  - Marketing Intangibles
  - Know-how
  - Patent
- Intangible Assets Valuation & Royalty Rates
- Case Law from Other Countries (US, Germany, Italia, France & Denmark)

Rp 2.500.000,- DISKON 10% UNTUK PEMBAYARAN SEBELUM 6 DESEMBER 2007

**INSTRUKTUR: DARUSSALAM, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax & DANNY SEPTRIADI, SE, MSi, LLM Int.Tax**

Hotel Bumi Karsa, Ruang Pandu 305, Jl. Gatot Subroto Kav. 71-73, Bidakara Pancoran Jakarta

Pukul: 09.00-16.00 WIB

Untuk pendaftaran hubungi Ferry atau Ratih di: 450 6738 / 0856 9212 8839

[www.dannydarussalam.com](http://www.dannydarussalam.com)

YOUR GATEWAY TO THE NEW DIMENSION OF INTERNATIONAL TAX KNOWLEDGE IN INDONESIA



telah dilakukan, begitu pula dengan peningkatan kemampuan segenap fiskus telah pula dilakukan. Berbagai kebijakan dimaksud memang telah berhasil meningkatkan penerimaan pajak, namun ternyata belum berhasil dalam meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Terbukti belum berhasilnya meningkatkan jumlah Wajib Pajak yang terdaftar dan juga belum dapat meningkatkan kepatuhan penyampaian Surat Pemberitahuan. Selintas mungkin dapat disimpulkan bahwa peningkatan penerimaan pajak dimaksud berasal dari Wajib Pajak yang telah terdaftar dan terbatas pada yang menyampaikan Surat Pemberitahuan. Struktur penerimaan pajak yang demikian adalah sangat rentan karena hanya ditunjang oleh sebagian Wajib Pajak yang terdaftar saja.

Apakah peningkatan penerimaan pajak tersebut merupakan sumbangan dari perubahan kebijakan sanksi perpajakan? Boleh jadi demikian. Dari satu sisi yang menunjukkan bahwa perubahan kebijakan sanksi yang berupa sanksi yang "lebih berat" atau "lebih agresif" telah berjalan seiring dengan peningkatan penerimaan negara sehingga seolah-olah menunjukkan bahwa perubahan kebijakan sanksi perpajakan dimaksud telah berhasil meningkatkan penerimaan pajak. Di sisi yang lain, perubahan kebijakan sanksi tersebut ternyata belum berhasil meningkatkan Wajib Pajak yang terdaftar, juga belum berhasil meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak sehingga belum dapat dikatakan bahwa ancaman sanksi yang "lebih berat" atau "lebih agresif" belum sepenuhnya mencapai tujuannya. Barangkali penelitian terhadap keberhasilan kebijakan pengenaan sanksi perpajakan perlu dilakukan.




## KESIMPULAN

Dari catatan di atas dapat diketahui bahwa sejak diberlakukannya UU KUP 1983 pada 1 Januari 1984 hingga (akan) diberlakukannya UU KUP 2007 pada 1 Januari 2008, terhadap kebijakan sanksi pajak telah dilakukan beberapa kali perubahan. Perubahan antara lain :

- a. sanksi terhadap bentuk pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang belum diatur dalam UU Pajak sebelumnya;
- b. besar atau besarnya sanksi yang ditingkatkan.

Perubahan dimaksud barangkali didasarkan pada pemikiran bahwa dengan sanksi yang lebih besar/berat akan meningkatkan kepatuhan sukarela dari segenap Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik yang akan bermuara pada peningkatan penerimaan pajak.

Untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, beberapa perubahan juga telah dilaksanakan, seperti perubahan di bidang organisasi/administrasi, perubahan di bidang peraturan perundang-undangan, dan perubahan berupa peningkatan kemampuan sumber daya manusia. Namun, perubahan kebijakan sanksi dan beberapa kebijakan yang lain tersebut belum menunjukkan hasil yang optimal, hal ini tercermin dari masih rendahnya jumlah Wajib Pajak yang terdaftar, dan masih rendahnya Wajib Pajak yang terdaftar menyampaikan Surat Pemberitahuan, baik Surat Pemberitahuan Masa maupun Surat Pemberitahuan Tahunan. Mungkin perlu dicari penyebab dari masih rendahnya kepatuhan tersebut, apakah peraturan perundang-undangan masih belum menunjukkan kesetaraan hak dan kewajiban? Atau, pelaksanaan dari peraturan perundang-undangan perpajakan (*enforcement*) perlu ditingkatkan? Atau keduanya, dalam arti peraturan perundang-undangan yang belum menunjukkan kesetaraan dan sekaligus pelaksanaan peraturan perundang-undangan yang perlu ditingkatkan merupakan penyebab dari rendahnya kepatuhan.

Dengan melihat pengalaman selama ini bahwa pengenaan sanksi yang lebih berat belum berhasil meningkatkan kepatuhan, perbaikan dari sisi yang lain yaitu organisasi/administrasi dan peningkatan kemampuan sumber daya manusia, serta peningkatan pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan seharusnya lebih diprioritaskan dari pengenaan sanksi perpajakan. 





## Mitra Dalam Perubahan

Dengan Moto "Mitra dalam Perubahan" kami memberikan liputan mendalam tentang dunia akuntan dan bisnis di masa sekarang dan masa depan. Selain itu, juga akan memberikan pandangan kritis, isu terkini, ide-ide progresif, dan analisa praktis yang mendalam tentang isu teknis sehingga akan memperluas wawasan pembaca sebagai bekal dalam era globalisasi, dimana ilmu Akuntansi senantiasa berubah mengikuti perkembangan jaman dan kebutuhan dunia bisnis yang makin kompleks. Dengan artikel yang bervariasi mulai dari Berita tentang Akuntan, karya ilmiah, hingga teknologi informasi dan gaya hidup, maka majalah ini juga akan menunjukkan kehidupan akuntan dibalik neraca dan arus kas.

Majalah Akuntan Indonesia merupakan majalah bulanan yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.



Saya berminat berlangganan majalah **Akuntan Indonesia** :

Pulau Jawa Rp. 20.000,- :

Paket 1 = 12 Edisi Rp. 216.000,- (Harga termasuk diskon 10% + Free Tas IAI)

Paket 2 = 6 Edisi Rp. 114.000,- (Harga termasuk diskon 5%)

Luar Pulau Jawa Rp. 22.500,- :

Paket 1 = 12 Edisi Rp. 243.000,- (Harga termasuk diskon 10% + Free Tas IAI)

Paket 2 = 6 Edisi Rp. 128.000,- (Harga termasuk diskon 5%)

Nama :

Alamat :

Telp/HP/Fax:

Paket :

Pembayaran transfer:

ke rekening IAI Wilayah Jakarta  
Bank Central Asia  
A/C No. 092.3009130

Kirimkan formulir ini ke:

Redaksi Majalah Akuntan Indonesia Bagian Langganan  
Telp No. 83707344, 8353588, Fax No. 8290324





# Menunggu Lahirnya **OMBUDSMAN PAJAK** di Indonesia Dalam Rangka Peningkatan Kualitas Sistem Perpajakan

► Oleh **Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**  
**Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax**

## A. PENDAHULUAN

Saat ini di Indonesia telah ada lembaga pengawasan masyarakat terhadap penyelenggaraan negara yang disebut dengan Komisi Ombudsman Nasional (KON) yang didirikan berdasarkan Keputusan Presiden No. 44/2000 tanggal 10 Maret 2000. Komisi ini memiliki keistimewaan, karena dapat melaksanakan pengawasan etis dan melaksanakan kontrol ekstern secara tidak langsung terhadap penyelenggaraan negara dan pemerintahan termasuk badan peradilan.<sup>1</sup> Dalam hal ini tentunya Komisi Ombudsman Nasional juga dapat melakukan pengawasan terhadap Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak) termasuk peradilan pajak sebagai bagian dari institusi Pemerintah maupun aparaturnya yang berkaitan dengan tugasnya. Akan tetapi, Komisi Ombudsman Nasional ini masih bersifat umum yaitu melakukan pengawasan terhadap seluruh institusi penyelenggaraan negara. Selain itu, jika dilihat dari tujuan dan wewenangnya, fungsi Komisi Ombudsman Nasional ini lebih ditekankan pada **fungsi pengawasan** melalui peran serta masyarakat.

Apabila dikaitkan dengan (i) peran pajak sebagai penyumbang terbesar (lebih dari 70%) dalam struktur APBN dan (ii) semakin rumitnya permasalahan perpajakan yang cenderung menimbulkan perselisihan antara Ditjen Pajak dan Wajib Pajak, maka kehadiran Komisi Ombudsman Nasional ini dirasa belum cukup untuk menjawab permasalahan tersebut. Dengan demikian, sudah seharusnya didirikan lembaga khusus

1. Syofrin Sofyan dan Asyhar Hidayat, Rencana Pembentukan Komisi Ombudsman Pajak dan Cukai di Indonesia dalam buku Hukum Pajak dan Permasalahannya, 2004, Refika Aditama, hal. 117.



pengawasan pajak secara tersendiri (Ombudsman Pajak) yang fungsinya tidak semata-mata sebagai lembaga pengawasan saja tetapi juga sebagai lembaga yang dapat memberikan masukan untuk perbaikan sistem administrasi, hukum, dan kebijakan perpajakan.

Di negara seperti Inggris, Amerika Serikat, Selandia Baru, Australia, Kanada, India, bahkan di Bangladesh sudah memiliki Ombudsman Pajak. Di Indonesia, sudah ada beberapa wacana agar Indonesia segera memiliki Ombudsman Pajak.<sup>2</sup> Terakhir, dalam Pasal 36C UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang mulai akan berlaku per 1 Januari 2008, dinyatakan bahwa akan dibentuk **komite pengawas perpajakan**. Apakah komite pengawasan perpajakan tersebut dimaksudkan sebagai Ombudsman Pajak masih belum jelas. Apabila memang dimaksudkan sebagai Ombudsman Pajak, artikel ini akan mencoba memaparkan mengenai praktik Ombudsman Pajak di negara lain dengan harapan dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan apabila di Indonesia akan membentuk Ombudsman Pajak.

## B. OMBUDSMAN PAJAK DI NEGARA LAIN

Di banyak negara, dalam rangka untuk mendapatkan keadilan, terdapat pengadilan umum dan pengadilan khusus yang dapat dipergunakan oleh setiap warga negara untuk mencari keadilan. Akan tetapi, prosedur yang berlaku, biaya yang besar, dan terbengkalainya kasus yang dipersengketakan sehingga memerlukan waktu yang lama menjadikan warga negara sulit untuk mendapatkan keadilan tersebut. Oleh karena itu, Ombudsman diharapkan dapat memberikan tambahan alternatif bagi warga negara yang ingin mendapatkan keadilan yang tidak terakomodasi melalui proses Pengadilan.<sup>3</sup>

Berkaitan dengan sistem administrasi, hukum, dan kebijakan perpajakan, dapat juga terjadi Wajib Pajak merasa tidak diperlakukan dengan adil dalam sistem perpajakan yang ada. Oleh karena permasalahannya menyangkut sistem administrasi, hukum, dan kebijakan perpajakan, sebenarnya Wajib Pajak dapat menyampaikan permasalahan tersebut ke Parlemen untuk meninjau kembali Undang-Undang perpajakan yang mengatur hal-hal tersebut. Akan tetapi, mungkin saja Parlemen tidak tanggap atau bahkan tidak mengerti permasalahan

Sudah seharusnya didirikan lembaga khusus pengawasan pajak secara tersendiri (Ombudsman Pajak) yang fungsinya tidak semata-mata sebagai lembaga pengawasan saja ...

perpajakan yang dihadapi oleh Wajib Pajak, sehingga permasalahan tersebut terabaikan. Hal ini pernah terjadi di Jepang sebagaimana dikutip oleh Uchibashi Yoshihito di mana tuntutan Wajib Pajak Jepang atas isu-isu ketidakadilan tidak dapat direspons oleh Parlemen Jepang karena anggotanya tidak mempunyai keahlian perpajakan.<sup>4</sup> Oleh karena itu, Ombudsman Pajak dapat dijadikan sebagai suatu alternatif bagi Wajib Pajak untuk mengadukan permasalahan sistem perpajakan yang tidak didengar oleh Parlemen. Atas dasar pengaduan tersebut, nantinya Ombudsman Pajak-lah yang akan menyampaikan pengaduan tersebut ke Parlemen.

Di Italia, selain membantu Wajib Pajak yang sedang menghadapi masalah dengan otoritas pajak, Ombudsman Pajak juga melakukan identifikasi permasalahan sistem administrasi pajak yang sedang berjalan.<sup>5</sup> Dengan demikian, Ombudsman Pajak juga dituntut kemampuannya untuk memberikan usulan kepada otoritas pajak jika terdapat kelemahan dalam administrasi pajak yang sedang berjalan serta aktif dalam mengidentifikasi kemungkinan perubahan Undang-Undang pajak untuk memperbaiki kelemahan sistem administrasi pajak yang sedang berjalan tersebut.<sup>6</sup>

Sedangkan di Kanada, Ombudsman Pajak mempunyai tugas dan tanggung jawab sebagai berikut ini:<sup>7</sup>

1. Memberikan pendapat apakah *Canadian Revenue*

4. Dirussalam dan Denny Septiadi, "Proses Legislasi UU Pajak, Bagaimana Seharusnya?" dalam *Majalah Bisnis Indonesia*, 16 Februari 2006.

5. Carlo Romano, *Private Rulings Systems in The EU Member States: A Comparative Survey*, *European Taxation*, 2001, hal. 28.

6. Duncan Bentley, "Taxpayer's Rights-An International Perspective", *The Revenue Law Journal*, 1998, hal. 96.

7. Terry S. Gill, "Canada to Appoint Taxpayer's Ombudsman", *Tax Notes International*, 2007, hal. 1194.

2. *Tempa Interaktif*, *Transparency International Indonesia: Pelembentuk Ombudsman Pajak*, 15 Februari 2005 dan *Rakyat Merdeka*, *Ombudsman Pajak*, 1 November 2005.

3. Mr. Justice Saleem Akhtar (Federal Tax Ombudsman Pakistan), *The Role of Ombudsman in Safeguarding Civil Rights*.



*Authorities* (CRA) telah menindaklanjuti komplain yang diajukan oleh Wajib Pajak dengan benar?

2. Memberikan saran kepada *Minister of National Revenue Canada* mengenai pelayanan yang diberikan oleh CRA serta memberikan laporan tahunan yang akan dipresentasikan di Parlemen.
3. Mengidentifikasi dan menelaah secara teratur masalah-masalah yang berhubungan dengan pelayanan yang mempunyai dampak negatif kepada Wajib Pajak.
4. Memberikan informasi kepada Wajib Pajak mengenai tata cara penyelesaian komplain kepada CRA.

Terkait dengan wewenang yang dimilikinya, Ombudsman Pajak di Kanada hanya berwenang untuk memberikan rekomendasi atas pelayanan yang diberikan oleh CRA yang bersifat tidak diatur melalui Undang-Undang. Adapun wewenang yang dimilikinya adalah:

1. Meyakinkan bahwa Wajib Pajak diperlakukan secara profesional, sopan, dan adil.
2. Meyakinkan bahwa Wajib Pajak telah memperoleh informasi yang lengkap, akurat, dan tepat waktu.
3. Meyakinkan bahwa CRA telah menjalankan Undang-Undang secara konsisten.
4. Memberikan masukan agar *cost of compliance* yang akan dibebankan kepada Wajib Pajak harus menjadi bahan pertimbangan pada saat pembuatan Undang-Undang pajak.

Di banyak negara, sebagian besar pengaduan yang diajukan oleh Wajib Pajak kepada Ombudsman Pajak adalah masalah tentang lambatnya proses penyelesaian restitusi pajak serta tuntutan adanya kompensasi bunga atas keterlambatan restitusi tersebut.

Di Inggris, terdapat suatu kasus pengaduan yang diajukan oleh Wajib Pajak atas kebijakan perlakuan perpajakan yang tidak sama (*unequal tax treatment*). Di mana sanksi bunga atas keterlambatan untuk membayar pajak diatur tegas dalam Undang-Undang pajak. Akan tetapi di lain pihak, tidak ada satu pasal pun yang mengatur bahwa pemerintah berkewajiban untuk memberikan kompensasi bunga atas keterlambatan proses permohonan restitusi PPN yang diajukan oleh Wajib Pajak. Atas pengaduan yang diajukan oleh Wajib Pajak, Ombudsman Pajak memberikan rekomendasi kepada Parlemen mengenai pemberian kompensasi atas keterlambatan proses permohonan restitusi tersebut. Tekanan dari Ombudsman Pajak dan Parlemen ternyata mempunyai pengaruh yang besar, sehingga pemberian kompensasi bunga kepada Wajib Pajak atas keterlambatan proses restitusi pajak akhirnya dapat

dimasukkan dalam Undang-Undang Pajak.<sup>8</sup>

Sama seperti di Inggris, Ombudsman Irlandia juga merekomendasikan kepada otoritas pajak dan Parlemen agar Wajib Pajak mendapatkan kompensasi bunga atas keterlambatan proses restitusi pajak. Kompensasi tersebut selaras dengan putusan dari Pengadilan Tinggi yang menyatakan bahwa kompensasi bunga harus diberikan kepada Wajib Pajak karena kerugian atas nilai uang akibat tertundanya restitusi berdasarkan *doctrine unjust enrichment*. *Unjust enrichment* terjadi akibat dari tertahannya restitusi oleh otoritas pajak.<sup>9</sup>

Di India, terdapat *Income Tax Ombudsman*. Pada umumnya pengaduan yang diajukan oleh Wajib Pajak adalah masalah keterlambatan pengembalian pajak. Jika terjadi komplain ke *Income Tax Ombudsman*, maka *Income Tax Ombudsman* harus berusaha dalam waktu paling lambat 30 hari sudah dapat memberikan putusan dan atau rekomendasi kepada Menteri Keuangan dan Parlemen.<sup>10</sup> Jika gagal, maka Wajib Pajak diberikan kompensasi dalam bentuk uang. Keputusan dari *Income Tax Ombudsman* mengikat terhadap Otoritas Pajak India dan Wajib Pajak.<sup>11</sup>


8. R.T. Bartlett, "The Ombudsman in Taxation: A Tripartite Perspective, *British Tax Review*", hal. 180-181 dan hal. 191.

9. Special Report by the Ombudsman Redress for Taxpayers an Investigation by the Ombudsman of Complaints about the Revenue Commissioners' Refusal to Compensate taxpayers when refunds are wrongly delayed, Chapter 3, November 2002.

10. Pakistan memberikan jangka waktu minimal 60 hari kepada Tax Ombudsman untuk menindaklanjuti komplain Wajib Pajak. Kemudian, Direktorat Jenderal Pajak Pakistan berkewajiban untuk mengimplementasi rekomendasi atau temuan dari Ombudsman Pajak paling lambat dalam jangka waktu 30 hari sejak rekomendasi diterbitkan, Pasal 11 dan 12 Federal Tax Ombudsman Ordinance No.200V of 2000 (Pakistan). Sedangkan National Revenue Board Bangladesh berkewajiban untuk menjawab rekomendasi yang diberikan Ombudsman Pajak dalam jangka waktu paling lama 60 hari. Abdul Latif Mondal, *Wither the Tax Ombudsman?*, Daily Star, 31 Desember 2005.

11. Mukesh Butani, "Tax Ombudsman: A Positive Start", 5 Februari, 2007.

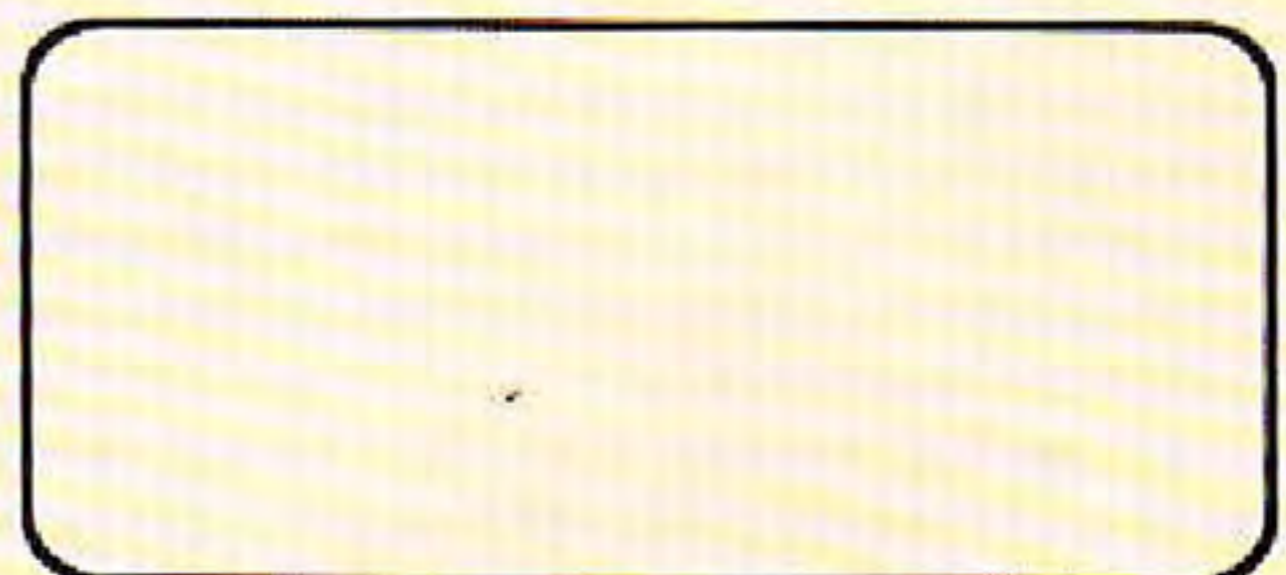
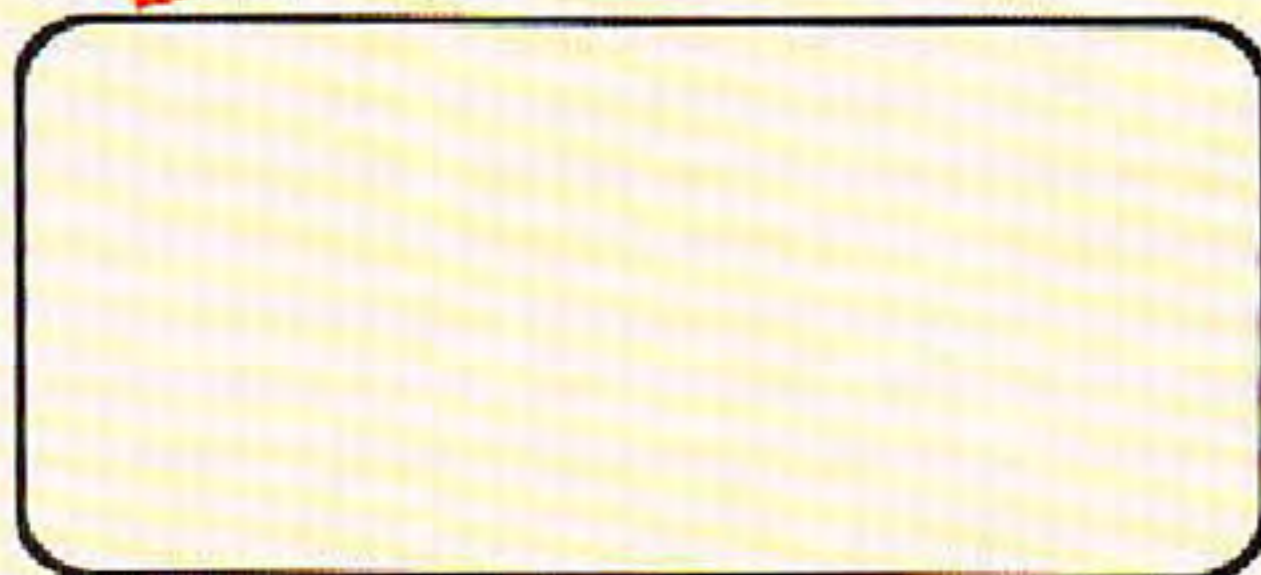
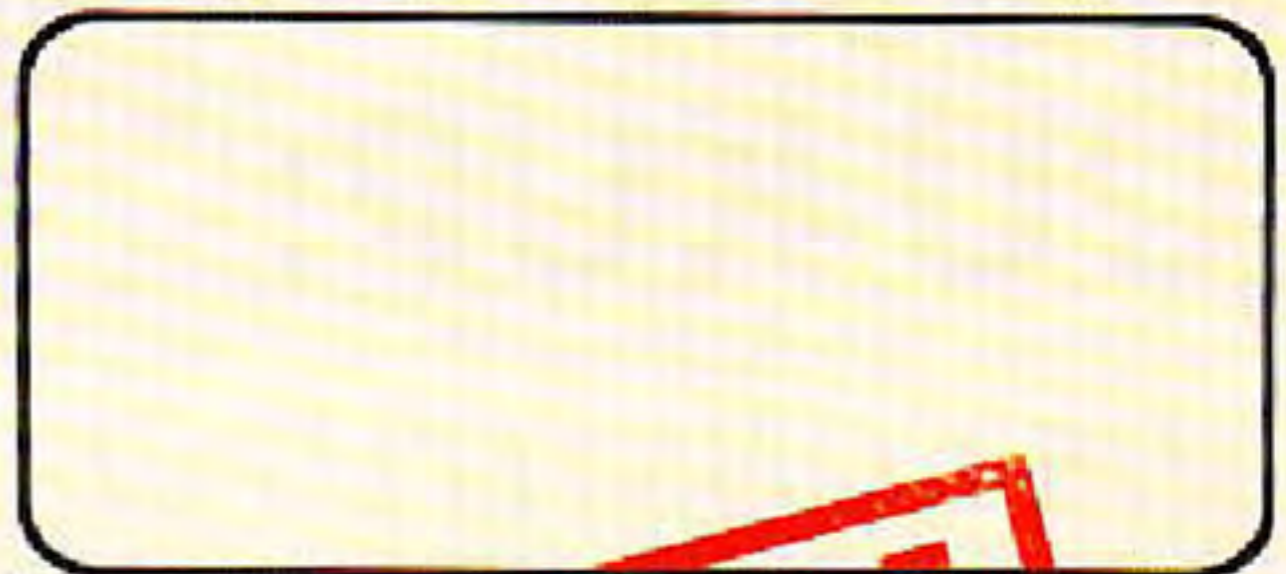
## KESIMPULAN DAN SARAN

Ke depan, negara Indonesia semakin tergantung dari sektor penerimaan pajak. Dengan demikian, target penerimaan pajak untuk tahun-tahun mendatang akan semakin meningkat pula. Dengan kondisi ini tentunya akan terjadi benturan kepentingan antara Wajib Pajak dan pemerintah. Disinilah pentingnya keberadaan Ombudsman Pajak sebagai institusi yang berperan bukan saja sebagai institusi pengawasan terhadap otoritas pajak dan peradilan pajak tetapi juga harus mampu memberikan usulan perbaikan terhadap Undang-Undang pajak agar pemerintah tetap dapat memperluas penerimaan pajaknya tanpa mengabaikan hak-hak Wajib Pajak. Mengingat pentingnya peran Ombudsman Pajak tersebut di atas, maka penulis menyarankan agar keberadaannya segera terealisasi di Indonesia! 



# INSIDE **EDIRECTORY**

TAMPILKAN **BRAND PERUSAHAAN** ANDA  
DI **SPACE IKLAN DIRECTORY** KAMI



**SPACE IKLAN  
DIRECTORY**

HUBUNGI: **RATIH / FERRY**  
TELP. 021-450 6738  
FAX. 021-4584 2713

**InsideTax**



# TAX AMNESTY dalam UU KUP: IUS CONSTITUTUM

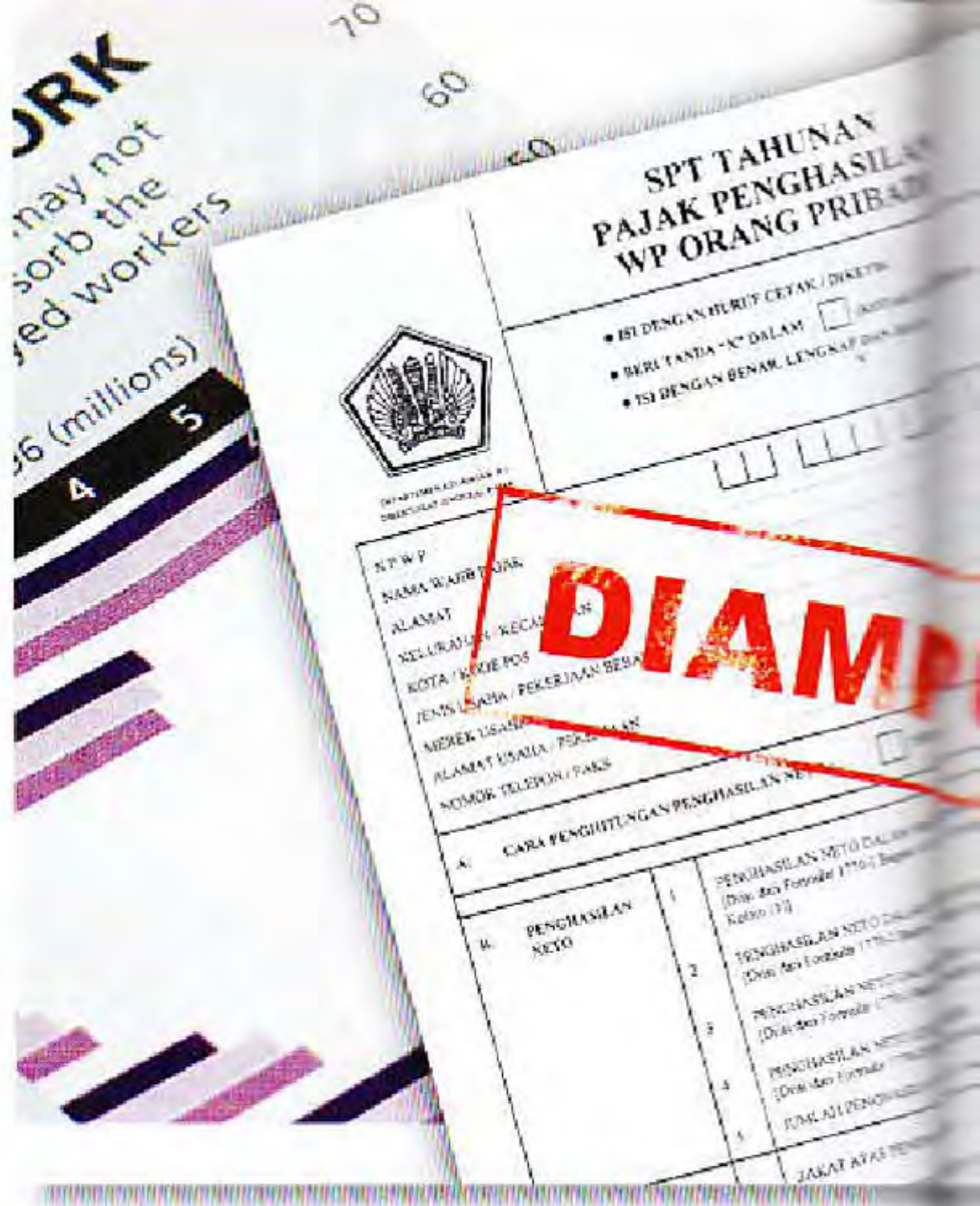
► Oleh **Arief Mahmudin Zuhri<sup>1</sup>**

Penulis adalah pengamat dari EYKWC (Ditahap, Jakarta) dan OJPa (Makassar).

**Tuntutan** berbagai kalangan, terutama kalangan dunia usaha agar pemerintah mengusulkan kepada DPR untuk mengundangkan pengampunan pajak ternyata telah diakomodasi dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007. Bahkan pengampunan pajak yang diatur dalam UU KUP tidak hanya menyangkut penghapusan sanksi administrasi, tetapi juga pengampunan yang bersifat pidana (pajak).

Dalam konteks kebijakan atau politik perpajakan secara nasional, pengampunan pajak dalam UU KUP dapat dikatakan masih bersifat pemanasan (*warming up*) karena pemberlakuannya masih bersifat parsial. Mengapa dikatakan parsial, hal ini dikarenakan beberapa kalangan banyak yang mempunyai kepentingan agar pengampunan pajak dapat diberikan untuk semua jenis pajak, atas semua subjek pajak dan termasuk pula pajak yang terutang (pokok pajak).

Berdasarkan fenomena di atas, penulis perlu menyajikan suatu diskursus tentang pengampunan pajak dalam sistem perpajakan di Indonesia dalam perspektif *ius constitutum* (hukum positif atau hukum yang saat ini berlaku, termasuk UU yang telah disahkan tetapi belum diberlakukan), dengan cara menyajikan berbagai peraturan dalam UU KUP Baru.



## IUS CONSTITUTUM TAX AMNESTY

Dengan diberlakukannya UU KUP Baru (UU Nomor 28 Tahun 2007), ada secercah harapan bagi para Wajib Pajak yang selama ini khawatir dikenai sanksi administrasi yang cukup besar dan juga ancaman sanksi pidana di bidang perpajakan sebagai akibat selama ini tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan benar. Harapan Wajib Pajak tersebut sangat wajar karena UU KUP Baru telah memberikan fasilitas pengampunan pajak bagi para Wajib Pajak, yaitu dengan cara memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi.

Sebagaimana diatur dalam Pasal 37A ayat (1) UU KUP Baru, "Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak".

Ketentuan mengenai pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tersebut merupakan pengampunan pajak yang bersifat lunak (*soft tax amnesty*). Dikatakan demikian karena yang diberikan pengampunan pajak hanya terbatas pada pengurangan atau penghapusan





sanksi administrasi. Model ini berbeda dengan model pengampunan pajak di banyak negara. Namun demikian, Amerika Serikat yang sistem perpajakannya sudah maju juga menerapkan pengampunan pajak yang berupa pengurangan dan atau penghapusan sanksi administrasi.

Bagaimanapun kata orang, ketentuan pengampunan pajak ini tentu akan memberikan nuansa yang lebih maju dan positif bagi sistem perpajakan di Indonesia. Lebih menarik lagi apabila ketentuan tersebut tidak bersifat alternatif antara pengurangan dan penghapusan sanksi administrasi, tetapi hanya berupa penghapusan sanksi administrasi. Mengapa demikian? Hal ini dikarenakan sebagian Wajib Pajak tentu akan berpikir, "apabila diberikan pengurangan sanksi administrasi beberapa persen saja, lebih baik tetap bersembunyi dari kejaran fiskus".

Namun demikian karena pengampunan pajak atas sanksi administrasi hanya berlaku pada tahun 2008, alangkah indahnya apabila pemerintah dalam peraturan pelaksanaannya memberikan ketentuan berupa penghapusan sanksi administrasi. Ketentuan ini tentu akan memberikan dorongan kepada Wajib Pajak untuk memulai kewajiban perpajakannya lebih jujur dan lebih terbuka.

Di samping itu, apabila ketentuan tersebut hanya memberikan penghapusan sanksi administrasi juga akan menyederhanakan administrasi karena dalam implementasinya dapat diatur tanpa adanya keputusan Dirjen Pajak. Wajib Pajak menyampaikan pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan termasuk penghapusan sanksi administrasinya, sementara Dirjen Pajak hanya meneliti kelengkapan dan kebenaran penghitungannya saja, tanpa perlu menerbitkan keputusan.

Apabila Menteri Keuangan mengatur bahwa pengampunan pajak atas sanksi administrasi hanya berupa penghapusan sanksi administrasi, maka prosedur atau tata cara penghapusannya dilakukan sebagai berikut:

Wajib Pajak yang mengajukan pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak sebelum 2000 yang dilakukan pada tahun 2008, maka dia tidak perlu mengajukan permohonan penghapusan sanksi administrasi kepada Direktur Jenderal Pajak. Wajib Pajak cukup menghapuskan sendiri sanksi administrasi tersebut dalam SPT Pembetulan atau dalam laporan tersendiri.

Contoh sebagai berikut:

Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2005 pada tanggal 27 Maret 2006. Besarnya Pajak Penghasilan yang kurang dibayar dan telah dilunasi Wajib Pajak adalah sebesar Rp 100 miliar. Berdasarkan data yang sebenarnya, seharusnya pajak yang kurang dibayar sebesar Rp 300 miliar. Dengan demikian pajak yang kurang dibayar seharusnya sebesar Rp 200 miliar.

Wajib Pajak membetulkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2005 pada tanggal 11 April 2008. Kekurangan pajak yang wajib dilunasi Wajib Pajak adalah sebesar Rp 200 miliar ditambah dengan sanksi administrasi sebesar 2% (dua persen) per bulan. Apabila pembayaran dilakukan pada tanggal 21 Maret 2008 berdasarkan UU KUP Tahun 2000, maka sanksi administrasi berupa bunga yang dikenakan adalah sebesar  $Rp\ 200\ \text{miliar} \times 2\% \times 24\ \text{bulan} = Rp\ 48\ \text{miliar}$ .

Sehubungan dengan sanksi administrasi tersebut berdasarkan UU KUP Baru, maka Wajib Pajak tinggal menghapuskan sendiri sanksi administrasi dalam pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilannya. Sementara Dirjen Pajak cukup meneliti kebenaran, kejelasan dan kelengkapan SPT Wajib Pajak. Dirjen Pajak tidak perlu menerbitkan keputusan atau produk hukum





Ketentuan perpajakan itu harus mampu meningkatkan penerimaan negara dengan tetap memperhatikan unsur-unsur kesederhanaan, kemanfaatan, keadilan, dan kepastian hukum.

tentang penghapusan sanksi administrasi.

#### **TAX AMNESTY NPWP**

Pasal 37A ayat (2) UU KUP Baru juga memberikan fasilitas yang sangat menarik bagi Wajib Pajak yang mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP yang dilakukan pada tahun 2008. Wajib Pajak ini akan diberikan pengampunan pajak berupa penghapusan sanksi administrasi. Ketentuan ini tentu sangat penting, apalagi dalam UU KUP Baru diberikan penegasan bahwa kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak adalah sejak mereka memenuhi persyaratan subjektif dan objektif.

Misalnya Wajib Pajak telah memenuhi persyaratan sebagai Wajib Pajak sejak tahun 2003, tetapi dia baru mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP pada tahun 2008, apabila Wajib Pajak menyampaikan SPT untuk kewajiban-kewajiban pajaknya sebelum tahun 2008 maka diberikan penghapusan sanksi administrasi. Bahkan terhadap kewajiban-kewajiban Wajib Pajak tersebut tidak dilakukan pemeriksaan, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Contoh sebagai berikut:

Wajib Pajak orang pribadi bernama Bush pada tahun 2003 telah mempunyai penghasilan di atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), bahkan apabila dilaporkan dengan benar, besarnya pajak yang terutang adalah

sebesar Rp100 juta. Pada tanggal 21 Maret 2008, Wajib Pajak diberikan NPWP dan pada tanggal 31 Maret 2008 menyampaikan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2003.

Apabila Wajib Pajak melunasi pajak yang terutang pada tanggal 21 Maret 2008, maka berdasarkan UU KUP Tahun 2000, sanksi administrasi berupa bunga yang dikenakan adalah sebesar Rp 100 juta x 2% x 60 bulan = Rp 120 juta. Jadi, Wajib Pajak harus melunasi pajak yang kurang atau tidak dibayar, yaitu sebesar Rp100 juta + Rp120 juta = Rp 220 juta.

Berdasarkan UU KUP Baru, Wajib Pajak tersebut tidak dikenai sanksi administrasi sebesar Rp120 juta sebagaimana dimaksud di atas. Wajib Pajak melakukannya dengan cara menghapuskan sendiri sanksi administrasi tersebut yang dilakukan melalui penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilannya. Sama halnya dalam konteks *tax amnesty* pembetulan SPT Tahunan, Dirjen Pajak pun cukup meneliti kebenaran, kejelasan dan kelengkapan SPT Wajib Pajak tersebut. Dirjen Pajak juga tidak perlu menerbitkan keputusan atau produk hukum tentang penghapusan sanksi administrasi.

#### **TAX AMNESTY PIDANA PAJAK**

*Tax Amnesty* yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan juga diatur dalam UU KUP Baru. Ketentuan dalam Pasal 8 ayat (3) yang mengatur bahwa Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan



ketidakbenaran SPT-nya dengan disertai pelunasan utang pajak dan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2 (dua) kali dari jumlah utang pajak tersebut sehingga kemudian tidak dilakukan penyidikan adalah *tax amnesty* tindak pidana di bidang perpajakan.

Demikian pula ketentuan dalam Pasal 44B UU KUP Baru yang mengatur bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dengan syarat Wajib Pajak telah melunasi utang pajak dan sanksi administrasinya berupa denda sebesar 6 (enam) kali jumlah utang pajak, juga merupakan *tax amnesty* tindak pidana di bidang perpajakan.

Contoh sebagai berikut:

Berdasarkan pemeriksaan diindikasikan bahwa Wajib Pajak menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Selanjutnya terhadap Wajib Pajak dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan kemudian dilakukan penyidikan. Wajib Pajak ditetapkan sebagai tersangka karena diduga kuat telah menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Perbuatan tersangka tersebut diperkirakan dapat merugikan pendapatan negara sebesar Rp 100 miliar.

Karena Wajib Pajak merasa bersalah dan kebetulan likuiditas keuangannya sangat bagus, maka ia berpikir daripada diancam pidana Pasal 39A UU KUP Baru yang

ancaman pidananya berupa penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, lebih baik mengajukan ke Menteri Keuangan agar penyidikannya dihentikan.

Untuk kepentingan penerimaan negara, maka atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Permintaan tersebut dapat dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.


Mengapa Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B RUU KUP disebut dengan *tax amnesty* tindak pidana di bidang perpajakan? Hal ini dikarenakan berdasarkan kedua ketentuan tersebut Wajib Pajak dapat dikesampingkan dari ancaman tindak pidana, apabila Wajib Pajak dan pejabat yang bersangkutan melunasi pajak terutang yang ditambah dengan sanksi administrasi yang telah ditetapkan. Padahal berdasarkan prinsip hukum pidana, penyelesaian administrasi tidak dapat mengesampingkan suatu perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana.

## PENUTUP

Dalam rangka menarik investasi, maka sangat dibutuhkan UU Perpajakan yang mempunyai ruh *business friendly* dan *people friendly*. Dan yang tidak kalah penting adalah bahwa ketentuan perpajakan itu harus mampu meningkatkan penerimaan negara dengan tetap memperhatikan unsur-unsur kesederhanaan, kemanfaatan, keadilan, dan kepastian hukum.

Dalam perspektif *law in book*, *tax amnesty* tentu mengurangi penerimaan negara dari sektor pajak karena terdapat pajak yang terutang termasuk sanksi administrasinya yang seharusnya menjadi hak negara, tetapi ternyata tidak masuk ke kas negara. Namun demikian apabila *tax amnesty* dilihat dari kacamata *law in action*, maka dalam jangka panjang *tax amnesty* dapat memberikan kontribusi yang positif terhadap penerimaan negara dan perbaikan sistem administrasi.

Oleh karena itu sangat wajar apabila pada saat ini perlu diatur dan diberlakukan *tax amnesty* walaupun sifatnya masih parsial karena keberadaannya menumpang pada UU KUP Baru. Namun demikian, keadaan ini tidak perlu dirisaukan karena pengaturan seperti ini dimaksudkan untuk mengakomodasi kepentingan para pihak dalam jangka pendek, terutama Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran administrasi sehingga dikenai sanksi administrasi yang cukup tinggi maupun diancam sanksi pidana di bidang perpajakan.

Sehubungan *tax amnesty* dalam UU KUP menyangkut pula pembebasan dari sanksi pidana pajak, maka sangat wajar apabila Wajib Pajak yang diberikan pengampunan pidana pajak memberikan sesuatu yang lebih, yaitu dengan cara membayar beberapa kali dari jumlah pajak yang kurang atau tidak dibayar sebagai pengganti Wajib Pajak tidak diancam sanksi pidana di bidang perpajakan. 





# PERMANENT ESTABLISHMENT (PE)

dalam Penentuan Hak Pemajakan Suatu Negara – **OECD Model Convention**

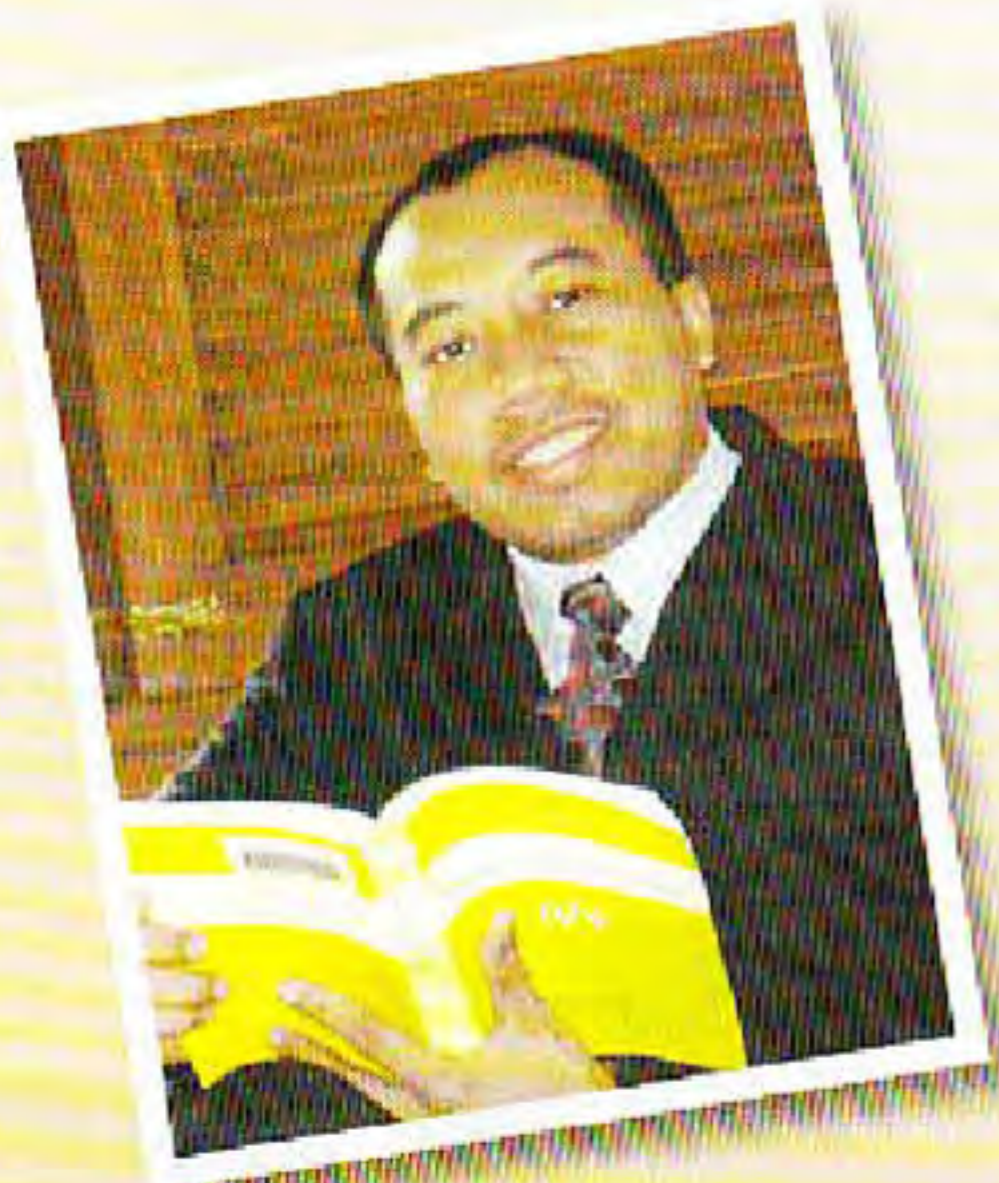
► Oleh **T. Arsono, SE, Akt, LLM Int.Tax<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Menjalani International dan European Tax Law pada Katholieke Universiteit Leuven (Belgia) & University of Tilburg (Belanda)

## PENDAHULUAN

Di pandang dari negara pengimport modal (*capital importing country*), pemajakan terhadap *permanent establishment* yang merupakan Wajib Pajak Luar Negeri dan memperoleh penghasilan dari negara sumber (*source state*) merupakan *issue* penting. Dalam perdagangan dan investasi internasional, fiskus seringkali menghadapi permasalahan ini. Dalam hal pemajakan terhadap Wajib Pajak Luar Negeri, terdapat prinsip dasar yaitu negara sumber tidak berhak memajaki *business profit* yang diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri bila Wajib Pajak tersebut tidak memiliki *permanent establishment* di negara sumber.

Pengenaan aturan pajak dalam negeri terhadap *permanent establishment* sebenarnya mencakup beberapa *issue* perpajakan, tidak saja pajak penghasilan baik Wajib Pajak perorangan maupun korporasi, namun mencakup pula pajak pertambahan nilai, kepabeanan serta pajak tidak langsung lainnya.





Dalam artikel ini, penulis hanya membahas pengenaan pajak penghasilan terhadap Wajib Pajak perorangan maupun korporasi dengan mendasarkan pada OECD Model Convention yang telah dikenal luas dalam dunia perpajakan internasional.

**SEKILAS ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)**

OECD didirikan pada 1961 sebagai kelanjutan Organization for European Economic Co-operation (OEEC) sebuah lembaga nirlaba yang dibentuk untuk merekonstruksi dan merehabilitasi Eropa setelah Perang Dunia ke-2. Pendirian OECD dimaksudkan membantu negara-negara anggota mencapai pertumbuhan ekonomi dan meningkatkan tersedianya lapangan pekerjaan yang berkelanjutan, meningkatkan taraf hidup dan mampu menjaga stabilitas ekonomi dan keuangan di negara-negara anggota dan pada akhirnya diharapkan bisa memberikan kontribusi bagi pembangunan ekonomi dunia.<sup>1</sup>

Negara-negara yang tergabung dalam keanggotaan OECD pada umumnya merupakan negara-negara maju yang memegang peranan penting dalam perkembangan ekonomi dunia. Tidak dapat disangkal setiap kebijakan OECD memiliki implikasi luas terhadap ekonomi dunia. Sehubungan dengan kebijakan perpajakan, OECD telah mengeluarkan panduan yang digunakan oleh anggota OECD dalam merumuskan *tax treaty*, yang dikenal dengan OECD Model Convention.

*Treaty model* yang dikembangkan oleh OECD disusun untuk kepentingan anggota dan didasarkan oleh suatu kenyataan bahwa kekuatan ekonomi di antara negara-negara OECD relatif berimbang. Artinya perbandingan antara ekspor dan import modal, barang, jasa serta arus investasi dari atau ke luar di antara mereka relatif berimbang. Kondisi demikian akan berbeda bila kita tarik pada situasi hubungan yang dilakukan oleh negara maju dan negara yang sedang berkembang. Pada umumnya negara maju mengalami surplus ekspor barang, jasa dan modal sementara negara berkembang pada umumnya mengalami defisit ekspor barang, jasa, dan modal. Oleh karena itu, penerapan OECD Model dalam konteks hubungan negara berkembang dan negara maju belum tentu tepat.

Atas dasar fakta tersebut, Perserikatan Bangsa-Bangsa melakukan penyesuaian OECD Model yang dikenal dengan United Nation Model Convention (UN Model) dan diharapkan memberikan hak lebih kepada negara

berkembang memajaki *business profit* yang diperoleh dari wilayah (*jurisdiction*) negara-negara yang sedang berkembang. Di luar ke dua model *tax convention* di atas, terdapat pula model lain seperti Netherland Model, USA Model dan lain sebagainya di mana penyusunan model tersebut disesuaikan dengan kepentingan masing-masing negara.

**MAKNA PERMANENT ESTABLISHMENT DALAM PERPAJAKAN INTERNASIONAL**

*Permanent establishment* merupakan konsep yang dipergunakan secara luas dalam perpajakan internasional untuk menentukan apakah suatu penghasilan seharusnya atau tidak seharusnya dipajaki di negara di mana penghasilan diperoleh.<sup>2</sup> Di Indonesia, *permanent establishment* dikenal dengan Bentuk Usaha Tetap (BUT). Menurut pandangan penulis, terminologi BUT tidak dapat menggambarkan secara utuh makna yang terkandung dalam terminologi *permanent establishment*. Atas dasar pertimbangan tersebut, penulis lebih menyukai penyebutan *permanent establishment*.

*Permanent establishment* merupakan hal mutlak "decisive" agar *source state* dapat memajaki *business profit* yang diperoleh dari negara tersebut. Tanpa keberadaan *permanent establishment*, *source state* tidak berhak memajaki *business profit* yang diperoleh oleh Wajib Pajak Luar Negeri dan hak pemajakan tetap berada di tangan *residence state*. Dengan kata lain, keberadaan *permanent establishment* merupakan *threshold requirement* bagi *source state* untuk dapat memajaki *business profit* yang diperoleh oleh Wajib Pajak Luar Negeri. *No taxation without permanent establishments* merupakan prinsip umum yang dikenal luas dalam perpajakan internasional.<sup>3</sup> Walau terdapat *permanent establishment*, hak pemajakan negara sumber hanya terbatas pada *business profit* yang bisa dikaitkan dengan (*attributable to the*) *permanent establishment* yang berada di negara sumber tersebut.

Lebih lanjut *permanent establishment* merupakan "nexus" penting untuk menunjukkan adanya hubungan ekonomi antara negara sumber dan Wajib Pajak Luar Negeri yang menjalankan aktivitas *business* di negara sumber. Bila tidak terdapat hubungan ekonomi yang cukup antara negara sumber dan Wajib Pajak Luar Negeri, hak pemajakan akan tetap jatuh ke tangan negara asal "resident state".

Sebagai contoh, *corporate C* merupakan Wajib Pajak negara R. *Corporate C* memiliki *permanent establishment*

1. United Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Just a Plain Old Keyword: How to Tax Companies* (Inside Tax, Denmark/Jakarta: Tax Centre, May 2007), hal. 32.

2. Eric Heinemann, "Principles of Origin in Tax Conventions - A Remaking Model," *Utrecht University*, 2001, hal. 355.  
 3. Sudhina Manu, "Imposing Domestic Tax Rules on Permanent Establishment of Foreign Tax Payers," *Asia Pacific Tax Bulletin*, Januari/February 2007, hal. 7.



di negara S. *Corporate C* memperoleh *business profit* dari *permanent establishment* yang ada di negara S. Dalam kasus ini negara S diperbolehkan memajaki keuntungan bisnis yang diperoleh oleh *permanent establishment* di negara S. Namun demikian, negara S tidak diperbolehkan memajaki keuntungan bisnis dari *corporate C*, bila *corporate C* tidak memiliki *permanent establishment* di negara S atau bila *business profit* yang diperoleh tidak dapat dikaitkan dengan (*attributable to the*) *permanent establishment corporate C* yang ada di negara S.

Konsep *permanent establishment* yang kita kenal sekarang sebetulnya bermula saat diskusi oleh Liga Bangsa-Bangsa yang dilakukan sebelum perang dunia ke-2. Tentunya *business model* yang menjadi asumsi digunakannya dalam konsep *permanent establishment* berbeda dengan *business model* yang berkembang saat ini. Barangkali saat itu belum terbayangkan bahwa teknologi sudah demikian canggih yang mampu membuat pelaku bisnis luar negeri melakukan penetrasi pasar di negara lain tanpa perlu kehadiran secara fisik. Tempat usaha tidak perlu di bangun dengan batu bata dan semen sebagai bentuk kehadiran fisik. Pelaku bisnis mampu menjalankan aktivitas bisnis melalui penerapan teknologi dengan penggunaan telepon, faksimile maupun teknologi internet yang perkembangannya demikian cepat.

Bisnis masa kini bisa hadir melalui dunia maya, nyata, bisa hadir dalam setiap ruang keluarga, bisa dirasa namun tidak bisa diraba. Rasanya tidak berlebihan bila konsep *permanent establishment* yang kita kenal sekarang perlu di-update agar lebih sesuai *business model* yang berkembang dan dimungkinkannya pembagian hak pemajakan yang lebih adil antara negara berkembang dan negara maju.

Penggunaan konsep *permanent establishment* konvensional yang meminta persyaratan adanya kehadiran fisik (*physical presence*) agar *source state* bisa memajaki penghasilan yang diperoleh dari wilayahnya akan berpotensi mengancam penerimaan negara dari pajak.<sup>4</sup> Persyaratan ini melindungi Wajib Pajak Luar Negeri dari kewajiban perpajakan di negara sumber. Dan sebaliknya, hak pemajakan akan tetap berada di *residence state*.

Menanggapi perkembangan *e-commerce* yang demikian cepat, mendorong OECD kembali bereaksi dengan menggelar pertemuan tingkat Menteri yang dilakukan di Ottawa tahun 1998. Pada pertemuan tersebut disetujui bahwa pemajakan atas *electronic commerce* harus tetap didasarkan pada prinsip yang



sama yang diterapkan pada konsep perdagangan yang selama ini berlaku. Menurut pendapat penulis, tidak ada perubahan mendasar dalam menanggapi perkembangan *e-commerce* yang sudah semakin jamak seperti sekarang ini.

Bila dihubungkan dengan ketentuan pajak dalam negeri, pada umumnya terminologi *permanent establishment* ini mencakup pengertian yang lebih luas agar dapat memberikan ruang lebih banyak bagi fiskus untuk dapat memajaki penghasilan yang diperoleh oleh Wajib Pajak Luar Negeri yang diperoleh dari negara sumber.

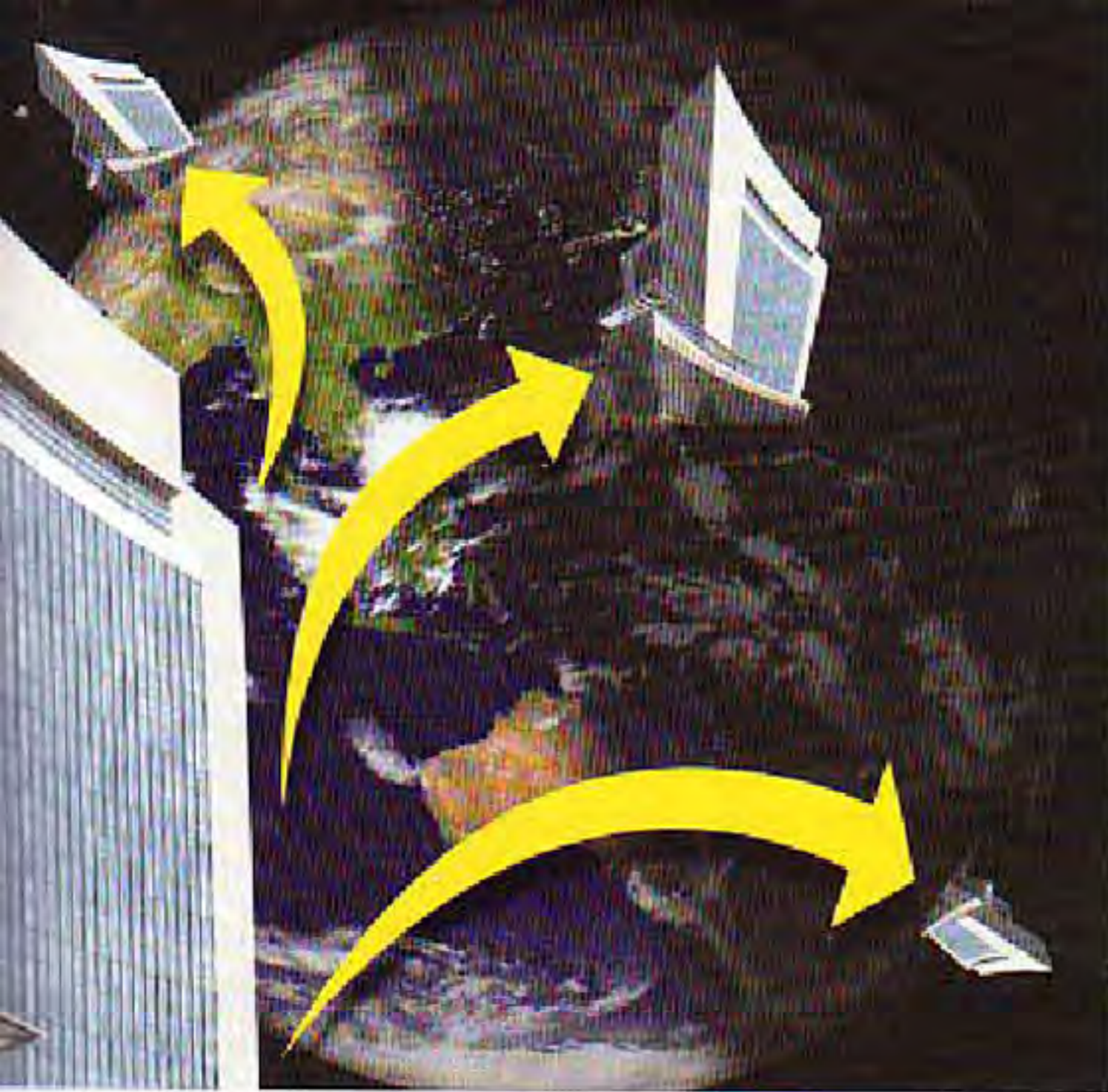
Berbeda dengan ketentuan perpajakan domestik, interpretasi *permanent establishment* dalam ketentuan hukum pajak internasional jauh lebih sempit. Interpretasi seperti ini tidak akan menjadi persoalan bila ekspor dan impor modal antar negara relatif seimbang. Kerugian pelepasan hak pemajakan oleh negara sumber diimbangi oleh keuntungan pelepasan hak pemajakan oleh negara mitra *treaty*. Dalam konteks hubungan negara berkembang dan negara maju, ketentuan demikian tidak menguntungkan negara berkembang karena pada umumnya negara berkembang merupakan negara pengimpor modal. Kerugian pelepasan hak pemajakan oleh negara berkembang tidak dapat diimbangi oleh keuntungan pelepasan hak pemajakan oleh negara maju. Inilah yang menjadi salah satu alasan mengapa mengadopsi OECD *Model Convention* secara membabi-buta belum tentu menguntungkan negara-negara berkembang seperti Indonesia.

#### **PENGETERIAN PERMANENT ESTABLISHMENT SEBAGAIMANA TAX TREATY**

Konsep dan pengertian *permanent establishment* diatur pada *Article 5 OECD Model*. Sebagaimana *Article 5*:

<sup>4</sup> Lihat note number 3





"Permanent establishment is a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on".

Article 5 paragraph 2 memberikan beberapa contoh *permanent establishment* seperti tempat kedudukan manajemen, cabang, kantor, pabrik, bengkel kerja, suatu tambang, sumur minyak dan gas bumi, tempat penggalian atau tempat pengambilan sumber daya alam lainnya.

Konstruksi bangunan dianggap memunculkan *permanent establishment* bila selesai dalam waktu lebih dari 12 bulan (UN Model dipersingkat menjadi 6 bulan untuk memberikan hak lebih kepada negara berkembang). Menurut OECD Model, tidak termasuk suatu *permanent establishment* pemeliharaan tempat *business* yang semata-mata digunakan untuk kegiatan persiapan pekerjaan. Pengertian *permanent establishment* menurut OECD Model termasuk *dependent agent permanent establishment*.

### HUBUNGAN DENGAN ARTICLE LAIN PADA TAX TREATY

*Tax treaty* biasanya memberikan kekhususan *prioritas article* lain daripada *article* tentang *business profit*. Sebagai contoh Article 8 (1) OECD Model yang mengatur tentang pelayaran dan penerbangan yang berbunyi sebagai berikut :

"Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated".

Artinya, *profits* dari pengoperasian pelayaran atau penerbangan hanya dikenakan pajak di negara di mana kantor manajemen perusahaan pelayaran tersebut berada. Dalam kasus ini, usaha pelayaran dan

penerbangan tunduk pada *Article 8* bukan *Article 7*. Akibat ketentuan ini *source state* tidak berhak memajaki penghasilan Wajib Pajak Luar Negeri walau Wajib Pajak Luar Negeri tersebut memiliki *permanent establishment* di *source state*.

Sehubungan dengan penghasilan yang diperoleh dari harta tak gerak (*immovable property*), *Article 6* OECD Model mengatur sebagai berikut :

"Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State".

*Article 6* memberikan hak kepada *source state* untuk memajaki penghasilan yang diperoleh dari harta tak gerak, selama harta tak gerak tersebut berada di wilayah *source state* walau Wajib Pajak Luar Negeri tidak memiliki *permanent establishment* di *source state*. Ketentuan ini bertolak belakang dengan kasus penghasilan yang diperoleh dari usaha pelayaran atau penerbangan.

Sehubungan dengan penghasilan yang diperoleh dari dividen, bunga dan royalti, hak pemajakan atas penghasilan ini mengambil jalan tengah antara ketentuan pemajakan dalam usaha pelayaran atau penerbangan dan harta tak gerak. Penghasilan berupa dividen, bunga atau royalti merupakan penghasilan investasi dan berpotensi dikenakan pajak di *source state* dengan penerapan *withholding tax* yang didasarkan atas jumlah penghasilan bruto. Namun *tax treaty* membatasi tarif *withholding tax* sebagaimana di atur pada *article* khusus seperti *Article 10*, 11 dan 12.

Dalam *article* yang mengatur *business profit*, bila *beneficial owner* penghasilan yang berasal dari dividen, bunga dan royalti menjalankan aktivitas bisnis melalui *permanent establishment*, dan bila saham, hutang dan *right* yang menghasilkan dividen, bunga dan royalti dapat dikaitkan dengan *permanent establishment* sebagaimana di atur pada *Article 10* (4), 11 (4) dan 12 (2), maka penghasilan tersebut menjadi bagian dari *business profit permanent establishment* dan dikenakan pajak atas dasar *net basis*.

Sehubungan dengan penghasilan dari *capital gain*, *Source State* umumnya tidak berhak memajaki penghasilan yang berasal dari *capital gain*. Namun untuk harta tak gerak (*immovable property*) akan memunculkan *permanent establishment*.

### CONSTRUCTION PERMANENT ESTABLISHMENT

*Permanent establishment* usaha konstruksi di atur secara khusus. Hal ini dikarenakan usaha konstruksi



memiliki karakteristik yang unik, yang berbeda dengan usaha yang lain. Usaha konstruksi dilakukan untuk waktu yang tidak tak terbatas (*un-definite/limited time*) ditentukan oleh waktu penyelesaian proyek. Setelah proyek selesai kontraktor akan pindah ke tempat lain untuk melakukan pekerjaan konstruksi proyek yang lain.

Dengan mempertimbangkan faktor di atas, OECD mengatur secara khusus *permanent establishment* dari usaha konstruksi sebagaimana dapat kita temukan pada

## No taxation without permanent establishments

*Article 5. Article 5 (3)* mengatur pengerjaan bangunan, konstruksi atau instalasi yang bisa memunculkan *permanent establishment* bisa kegiatan tersebut berakhir lebih dari 12 bulan. UN Model melakukan penyesuaian *time test* menjadi 6 bulan.

Penghitungan *time test* dimulai saat kegiatan mobilisasi dan berakhir tidak hanya sampai proyek diserahkan kepada pemilik proyek (atau *client*) namun seharusnya diperpanjang sampai pada kegiatan demobilisasi. Dewasa ini seringkali dijumpai, proyek diserahkan kepada pemilik proyek (atau *client*) saat proyek dinyatakan bisa beroperasi walau sebenarnya seluruh rangkaian kegiatan proyek belum selesai secara keseluruhan. Dengan penyerahan proyek lebih awal, diharapkan waktu tercapainya *break-event* menjadi lebih cepat.

Sesuai dengan perkembangan manajemen konstruksi, seringkali pengerjaan proyek dibagi ke berbagai negara yang didasarkan atas kompetensi negara masing-masing. Pajak bukan menjadi motivasi utama, namun semata-mata alasan bisnis. Proyek-proyek pengerjaan konstruksi minyak dan gas bumi, baik di darat maupun lepas pantai merupakan pekerjaan yang kompleks yang melibatkan berbagai perusahaan di berbagai negara. Rangkaian kegiatan proyek dipecah berdasarkan aktivitas tertentu. Katakan untuk kegiatan pabrikasi dilakukan di Korea

Selatan, sementara desain proyek dilakukan Singapura dan pengerjaan pelapisan pipa "*coating*" dilakukan di Batam. Selanjutnya sesuai dengan *schedule* proyek, pekerjaan-pekerjaan tersebut akan dirangkai di lokasi proyek.

Pembagian pekerjaan seperti ini tentunya akan menguntungkan. Namun demikian, dari sudut pandang perpajakan, memunculkan potensi hilangnya pendapatan negara dari pajak. Artinya dengan pemecahan aktivitas proyek pada berbagai yurisdiksi, *time test* menjadi jauh lebih singkat dan pada akhirnya negara sumber tidak mampu lagi mengenakan pajak.

### THE AGENCY PERMANENT ESTABLISHMENT

Penggunaan agen merupakan hal yang sudah jamak dalam dunia perdagangan internasional. Dengan menunjuk agen yang sudah berpengalaman di luar negeri, perusahaan dapat melakukan ekspansi pasar tanpa memunculkan *issue* perpajakan. Perusahaan yang melakukan ekspansi pasar membatasi keterlibatannya di luar negeri dengan menunjuk agen luar negeri untuk melaksanakan pekerjaan seperti pemasaran.

Agan didefinisikan sebagai hubungan *fiducier "fiduciary relationship"* di mana seseorang memperkenankan orang lain bertindak untuk kepentingan dan atas namanya dan orang yang diperbolehkan bertindak tersebut harus tunduk pada ketentuan dan petunjuk yang diberikan. *Fiducier* adalah seseorang yang bertindak untuk kepentingan orang lain.<sup>5</sup>

*Article 5 (5)* OECD Model mengatur tentang *agency permanent establishment*. Terdapat 3 (tiga) elemen penting seorang agen dapat dianggap memunculkan *permanent establishment* bagi perusahaan yang diwakilinya yakni :

- a) a person yang bertindak untuk dan atas nama orang lain
- b) kewenangan untuk menutup kontrak untuk dan atas nama orang lain
- c) agen tersebut bukan agen yang independen

Jika seorang agen memiliki kewenangan untuk menutup suatu kontrak atas nama dan untuk kepentingan suatu perusahaan, semestinya perusahaan tersebut telah memberikan kewenangan kepada agen untuk bertindak atas namanya. Bila agen bertindak, maka sesungguhnya dia bertindak untuk kepentingan orang atau perusahaan yang diwakilinya. Atas itu, agen akan menerima imbalan.

<sup>5</sup> Arthur Pleijsier, "The Agency Permanent Establishment", Universitaire Pers Maastricht, 2000, hal. 6.



Berbeda dengan *dependent agent*, *independent agent* di atur dalam *Article 5 paragraph 6 OECD*. Broker atau *general commission agent* dianggap memiliki independen status yang bisa bertindak untuk dan atas nama kepentingan sendiri. Independen agen dianggap menjalankan bisnis sebagaimana umumnya dan atas itu dikecualikan dari *agency permanent establishment*.

### ARM'S LENGTH PRINCIPLE AND ATTRIBUTION OF INCOME TO PERMANENT ESTABLISHMENT

*Arm's length principle* dan *attributable income* dalam *permanent establishment* merupakan masalah penting dalam menentukan *profit permanent establishment*. Berbeda dengan anak perusahaan (*subsidiary*), *permanent establishment* merupakan satu entitas hukum dengan kantor pusat. Dari kaca mata hukum, harta yang dipergunakan oleh *permanent establishment* juga merupakan harta kantor pusat (*general enterprise*). Tidak ada pemisahan kepemilikan antara *permanent establishment* dan kantor pusat. Inilah yang menjadi persoalan saat penerapan prinsip *arm's length* dalam hubungan *permanent establishment* dan kantor pusat.

Hubungan antara *permanent establishment* dengan kantor pusat harus dianggap sebagai hubungan dengan pihak ketiga walau sesungguhnya *permanent establishment* merupakan satu kesatuan hukum dengan kantor pusat. Permasalahan yang sama juga akan muncul sehubungan dengan *issue royalty, support service* dan bunga yang dibebankan oleh kantor pusat kepada *permanent establishment*.

Sehubungan dengan "*internal payments/charges*", beberapa negara mengambil sikap yang cukup bervariasi. Ada negara yang tidak mengizinkan "*internal payment*" sebagai biaya yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak. Ada pula negara yang mengizinkan "*internal payment*" sebagai pengurang penghasilan kena pajak. Sebagian lagi mengambil posisi di tengah. Indonesia mengambil posisi pertama.<sup>6</sup>

Penerapan *arm's length principle* dimaksudkan agar *costs* yang dibebankan oleh kantor pusat merupakan *costs* yang objektif, yang mencerminkan harga pasar "*free market*" yang terjadi antara pihak yang independen. Jika transaksi dibuat oleh pihak yang saling berhubungan, atau satu pihak berada di bawah kontrol pihak lain atau ke dua pihak berada dalam satu kontrol oleh pihak yang sama, *costs* yang disepakati mungkin tidak mencerminkan *costs* yang objektif. *Costs* yang disepakati barangkali dinaikkan atau direndahkan sesuai dengan kebutuhan.

Dengan penerapan *arm's length principle*, *business profit* dari *permanent establishment* sebagai dasar pengenaan pajak lebih bisa diterima.

Bila Wajib Pajak Luar Negeri memiliki *permanent establishment* di negara sumber, maka negara sumber berhak memajaki *business profit* yang dapat dikaitkan "*attributable to the*" *permanent establishment*. *Article 7 OECD Model* mengatur tentang hal tersebut. *Article 7 paragraph 1*:

*"the profit of an enterprise of a contracting state shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through permanent establishment situated therein. If an enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other state but only so much of them as is attributable to that permanent establishment"*.

Hubungan antara kantor pusat dengan *permanent establishment* dianggap seolah-olah seperti hubungan dengan pihak ke tiga sehingga "*costs*" suatu *permanent establishment* merupakan harga wajar yang mencerminkan harga pasar yang disepakati oleh para pihak independen. Penggunaan istilah kantor pusat dimaksudkan untuk menekankan perbedaan istilah induk dan anak perusahaan. Kantor pusat dan suatu *permanent establishment* merupakan satu kesatuan hukum yang memiliki hak dan kewajiban yang tidak terpisahkan, sementara induk dan anak perusahaan merupakan kesatuan hukum yang terpisah.

Selanjutnya, dalam menentukan *business profit permanent establishment*, *Article 7 paragraph 1-3 OECD Model* perlu diperhatikan. *Article 7 paragraph 1* menekankan bahwa *source state* diperbolehkan memajaki Wajib Pajak Luar Negeri namun hanya sebatas *business profit* yang dapat dikaitkan "*attributable to the*" *permanent establishment*.

*Article 7 paragraph 2* mendefinisikan profit yang dapat dikaitkan "*attributable to the*" *permanent establishment* sebagai:

*"As the profits that might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment"*.

Selanjutnya *Article 7 paragraph 3* mengatur:

*"In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deduction expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the state in which the permanent establishment is situated or elsewhere"*.

<sup>6</sup> International Fiscal Association, "Casier de Droit Fiscal, The Attribution of Profits to Permanent Establishments", IFA, 2006, hal. 45.



Article 7 paragraph 1-3 memungkinkan adanya interpretasi yang berbeda dalam menentukan profit yang dapat dikaitkan "attributable to" permanent establishment. Ada 2 (dua) pendekatan yang dapat digunakan.<sup>7</sup> Pendekatan pertama dikenal dengan *functionally separate entity approach* (FSE approach) atau disebut juga sebagai "direct method". Pendekatan ke dua yaitu "relevant business activity approach" (RBA approach) dikenal dengan "indirect method". Pendekatan yang terakhir diperbolehkan selama hasil yang diperoleh dari pendekatan ini relatif sama dengan penerapan "direct method".

### FSE APPROACH

Dalam pendekatan ini, hubungan antara permanent establishment dengan kantor pusat dianggap sebagai hubungan yang bebas seperti hubungan dengan pihak ketiga yang tidak memiliki keterkaitan "independent". Sebagai pihak yang independen, transfer barang dan jasa antara kantor pusat dan permanent establishment seharusnya termasuk pula komponen laba sebagaimana penjualan barang dan jasa kepada pihak ketiga.

Pendekatan ini tidak membatasi profit yang dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment walau perusahaan secara keseluruhan tidak memperoleh keuntungan. Dalam kondisi demikian pun, permanent establishment dimungkinkan mendapatkan business profit. Jadi keuntungan atau kerugian yang diperoleh oleh perusahaan secara keseluruhan tidak relevan. Business profit yang diperoleh oleh permanent establishment semata-mata keuntungan yang diperoleh sebagai perusahaan yang terpisah yang menjalankan bisnis yang sama dan dengan kondisi yang sama dengan kantor pusat. Pendekatan force attraction rule tidak berlaku dalam pendekatan ini.

### RBA APPROACH

Pendekatan ini berangkat dari kenyataan bahwa permanent establishment bukan merupakan entitas yang berbeda tapi merupakan bagian dari kantor pusat. Permanent establishment dan kantor pusat merupakan satu kesatuan. Profit yang diperoleh sebagai satu kesatuan seharusnya berasal dari profit yang diperoleh dari pihak ke tiga yang memang merupakan pihak yang memiliki entitas yang berbeda. Termasuk dalam kategori ini, perusahaan yang memiliki hubungan istimewa "associated enterprise". Tidak seharusnya profit diperoleh dari transaksi yang dilakukan antara permanent


establishment dan kantor pusat.

Dalam RBA approach, profit yang dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment tidak seharusnya melampaui business profit yang diperoleh oleh perusahaan secara keseluruhan di mana permanent establishment merupakan bagian di dalamnya. Kerugian yang dialami oleh permanent establishment yang lain atau kantor pusat yang menjalankan suatu kegiatan bisnis yang sama dengan permanent establishment seharusnya mengurangi business profit yang dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment. Bila dalam suatu kasus, perusahaan secara keseluruhan tidak mendapatkan keuntungan maka sudah seyogianya tidak ada pula keuntungan yang dapat dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment.

## KESIMPULAN

Permanent establishment merupakan konsep penting dalam perpajakan internasional dan merupakan bukti adanya hubungan ekonomi antara Wajib Pajak Luar Negeri dan negara sumber. Negara sumber hanya berhak memajaki business profit bila Wajib Pajak Luar Negeri memiliki permanent establishment di negara sumber. Tanpa permanent establishment, negara sumber tidak berhak memajaki business profit yang diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri. *No taxation without permanent establishment.*

Permanent establishment meminta adanya kehadiran fisik "physical presence". Perkembangan teknologi yang demikian canggih memungkinkan Wajib Pajak Luar Negeri hadir tanpa kehadiran fisik. Perkembangan ini berpotensi menurunkan pendapatan negara dari sektor pajak. Persyaratan fisik melindungi Wajib Pajak Luar Negeri dari kewajiban perpajakan di negara sumber.

Terdapat 2 (dua) pendekatan yang dapat digunakan untuk menentukan business profit permanent establishment yaitu FSE approach dan RBA approach. Dalam FSE approach, profit yang diperoleh oleh perusahaan secara keseluruhan tidak relevan dalam menentukan profit yang dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment. Sebaliknya dalam RBA approach, profit yang diperoleh oleh perusahaan secara keseluruhan mempengaruhi profit yang dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment. Dalam hal perusahaan secara keseluruhan tidak memperoleh keuntungan, tidak seharusnya terdapat business profit yang dikaitkan ke "attributable to the" permanent establishment. 

<sup>7</sup> Paolo Angelini, "The Discriminatory Taxation of Permanent Establishments by The Host State in The European Union: A Two Model Separate Entity Approach", *Intertax*, Volume 36, Issue 2, 1/1994



## Diskusi Bulanan IITS

**HARMFUL TAX  
COMPETITION**

Pada tanggal 20 November 2007 bertempat di lantai 29 Menara Imperium Jakarta, Masyarakat Perpajakan Internasional Indonesia (*Indonesian International Tax Society/ IITS*) menyelenggarakan diskusi bulanan. Topik yang didiskusikan terkait dengan isu yang sedang ramai dibicarakan oleh masyarakat perpajakan saat ini yaitu masalah *Harmful Tax Competition*. Sebagai pembicara dalam diskusi tersebut

adalah Prijohandojo Kristanto selaku salah satu Dewan Pembina IITS dengan moderator Darussalam (Wakil Ketua Umum IITS). Diskusi tersebut dihadiri oleh anggota IITS yang terdiri para dosen, praktisi pajak, pemerhati perpajakan internasional, dan kalangan mahasiswa, serta oleh Ketua Umum Asosiasi Pembayar Pajak Indonesia (APPI). Dalam diskusi tersebut, Prijohandojo Kristanto berpendapat agar kita sebagai bangsa Indonesia harus hati-hati dalam

mengadopsi saran dari para ahli perpajakan yang tergabung dalam OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) untuk memerangi negara-negara yang diklasifikasikan sebagai *tax haven countries*. Terjadi perdebatan yang cukup menarik dalam diskusi tersebut tentang bagaimana sebaiknya pemerintah (dalam hal ini Ditjen Pajak) untuk bersikap dalam menangani fenomena *Harmful Tax Competition* tersebut. **REDAKSI**





# Sekilas Tentang **SOURCE RULE**

## Dalam Undang-Undang PAJAK PENGHASILAN

► Oleh **Dr. John Hutagaol<sup>1</sup>**  
**Wilson Tobing, Phd<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Program Studi Magister Akuntansi dan Pajak, Universitas Indonesia  
<sup>2</sup> Staf Pengajar Akuntansi dan Pajak, Universitas Indonesia

### Pendahuluan

Indonesia menerapkan prinsip pemajakan *world wide income* yang berarti atas seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh penduduknya (*resident taxpayers*) baik dari Indonesia maupun luar negeri harus dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT), dan kemudian terutang PPh di Indonesia. Yang dimaksud dengan penduduk adalah orang (*persons*) baik orang pribadi (*nature person*) maupun badan (*legal person*) yang sesuai Undang-Undang Pajak Penghasilan diperlakukan sebagai Wajib Pajak dalam negeri.

Dalam rangka mencegah

timbulnya pengenaan pajak berganda (*double taxation*) atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri (*offshore income*) yang telah dikenakan pajak di negara sumber (*source country*) dan kemudian dikenakan pajak lagi di Indonesia (*resident country*), atas pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri tersebut dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak (*foreign tax credit*) atas PPh yang terutang di Indonesia tetapi jumlahnya tidak boleh melebihi batas maksimum (*maximum threshold*) yang diperkenankan sesuai Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Pembatasan jumlah pajak yang terutang di luar negeri yang dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak disebut sebagai *ordinary tax credit*. Selanjutnya, bila penghasilan yang bersumber dari luar negeri berasal lebih dari satu negara maka penentuan batas maksimum dilakukan untuk masing-masing negara, dan hal yang demikian disebut sebagai *per country limitation*.

Dengan semakin canggihnya kemajuan teknologi informasi, dan pelayanan perbankan, pertumbuhan transaksi keuangan semakin cepat baik sisi volume dan jumlahnya, serta





semakin kompleks. Oleh karenanya, penentuan sumber penghasilan dalam rangka pengkreditan pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri atas Pajak Penghasilan yang terutang di Indonesia menjadi penting.

### Penentuan Sumber Penghasilan dan Implementasinya

Sesuai Pasal 24 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, penentuan sumber penghasilan diatur sebagai berikut:

1. Atas penghasilan dari surat-surat berharga (*marketable securities*) seperti saham dan sekuritas lainnya maka sumber penghasilannya adalah negara tempat badan yang menerbitkan surat berharga tersebut berkedudukan. Misalnya, PT Jati Asih membeli obligasi West Ham Corporation (Inggris) dan atas investasi tersebut diperoleh penghasilan bunga. Penghasilan bunga obligasi dimaksud bersumber dari Inggris dan atas pajak yang terutang atau dibayar sehubungan dengan penghasilan tersebut dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak. Contoh lainnya, Tn. David Hutagaol (Indonesia) membeli saham PT Kemang Pratama melalui Bursa Efek di New York (New York Stock Exchange), dan beberapa minggu kemudian saham tersebut dijual ketika harganya naik. Penghasilan dari penjualan saham PT Kemang Pratama dianggap bersumber dari Indonesia dan oleh karenanya pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri sehubungan dengan penghasilan tersebut tidak dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak.


2. Atas penghasilan *passive income* seperti bunga, royalti, dan sewa sehubungan dengan penggunaan harta gerak maka sumber penghasilannya adalah negara tempat pihak yang membayar atau yang dibebani bertempat kedudukan atau berada. Misalnya, PT Bekasi Barat menginvestasikan dananya dalam bentuk deposito pada Citibank cabang Penang (Malaysia) dan atas investasi tersebut diperoleh bunga deposito. Berhubung penghasilan bunga bersumber dari luar negeri, atas pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak.
3. Atas penghasilan sewa sehubungan dengan peng-

gunaan harta tak gerak (*immovable property*) maka sumber penghasilannya adalah negara tempat harta tersebut terletak. Misalnya, PT Indonesia Tractors menyewa alat-alat untuk keperluan eksplorasi tambang di luar negeri dan atas kegiatan tersebut diperoleh penghasilan sewa. Berhubung penghasilannya bersumber dari luar negeri, atas pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri dapat dikreditkan.

Sesuai ketentuan tentang sumber penghasilan (*source rule*), Pajak Penghasilan yang terutang atau dibayar di luar negeri yang boleh dikreditkan atas Pajak Penghasilan yang terutang di Indonesia hanya atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri.

### Penutup

Berdasarkan pembahasan yang telah dilakukan dapat disimpulkan dan diberikan rekomendasi sebagai berikut:

1. Indonesia menganut prinsip pemajakan *world wide income* dan untuk mencegah timbulnya pengenaan pajak berganda maka atas pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri dapat dikreditkan di Indonesia tetapi jumlahnya tidak boleh melebihi yang diperkenankan dalam Undang-Undang PPh.
2. *Source rule* dimaksudkan untuk menentukan sumber penghasilan apakah berasal dari Indonesia atau luar negeri. Bila penghasilan bersumber dari Indonesia, maka atas pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri dapat dikreditkan dengan pajak yang terutang di Indonesia. Sebaliknya, bila substansinya penghasilan bersumber dari Indonesia maka atas pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri tidak dapat dikreditkan di Indonesia.
3. Berhubung Indonesia menganut prinsip pemajakan *world wide income*, diperlukan administrasi perpajakan yang kuat agar dapat melakukan pengawasan atas penghasilan yang timbul dari luar wilayah yurisdiksinya. Selain itu, kerjasama perpajakan internasional baik secara *bilateral* (misalnya *tax treaty*) ataupun kerjasama perpajakan *multilateral* sangat diperlukan terutama untuk memperoleh data yang berdampak perpajakan dalam rangka pengawasan kepatuhan Wajib Pajak. 



# PROPERTY TAX DI NEW DELHI, SINGAPURA, DAN BEIJING: SUATU PERBANDINGAN

(Bagian 2)



► Oleh **Arief Adhi Sanjaya, SE, Ak, MH, MPA<sup>1</sup>**

1. Berkeja pada Direktorat Jenderal Pajak, Mendapatkan gelar Master in Public Administration (MPA) dari National University of Singapore (2007) dengan Lee Kuan Yew Scholarship, Magister Hukum (2005) dan S1 Akuntansi (2003) dari Universitas Indonesia serta Ajun Akuntan dari STAN (1999).

## 2. SINGAPURA

Lebih kurang 58% dari total lahan di Singapura atau ekuivalen dengan 40.164 hektar dimiliki oleh negara (tidak termasuk tanah yang dijual ke *statutory board*). Dari total keseluruhan tanah negara, 66% digunakan oleh departemen pemerintahan Singapura, dan 34%

sisanya dikelola oleh *Singapore Land Authority* (SLA) dan dimanfaatkan sebagai lokasi perumahan, kawasan komersial, industri, dan lembaga non-pemerintahan.<sup>2</sup>

*Property tax* di Singapura berdasar kepada metode ARV, di mana penghitungan pajak tergantung kepada tarif pajak dan *annual*

*value* dari suatu bangunan. *Annual value* ditetapkan oleh otoritas pajak Singapura dengan berlandas kepada nilai estimasi sewa tahunan bangunan.<sup>3</sup> Tarif *property tax* di Singapura adalah 4% bagi bangunan rumah yang dihuni sendiri oleh pemiliknya (maksimal 1 unit untuk tiap rumah tangga), sementara tarif

1. Lembaga resmi di bawah pemerintah Singapura yang diberikan otonomi khusus untuk melakukan fungsi operasional dalam rangka mencapai suatu tujuan tertentu.

2. Land Management, Facts and Figures" [http://www.sla.gov.sg/what\\_we\\_do/what\\_we\\_do\\_land\\_management.html](http://www.sla.gov.sg/what_we_do/what_we_do_land_management.html), diunduh 09 Oktober 2007.

3. Mukul Asher dan Amarendra Mendy, "Property Tax in a City-State: The Case of Singapore," *Policy and Society: Journal of Public, Foreign, and Global Policy*, Vol. 22, No. 2, 2003, hal. 56.



10% dikenakan untuk selainnya.<sup>4</sup> Lebih kurang 82% penduduk Singapura tinggal di HDB<sup>5</sup>, 18% sisanya tinggal di *condominium* (apartemen yang dibangun oleh swasta) dan *landed property*, yaitu rumah tinggal dengan bangunan rumah melekat pada tanah di bawahnya.<sup>6</sup> Penerimaan pajak dari *property tax* di Singapura untuk tahun 2006 adalah \$1,955.4 juta atau sekitar 6.0% dari total keseluruhan penerimaan pajak Singapura.<sup>7</sup>

Dalam rangka memberi insentif kepada bagi dunia ekonomi, Singapura memberikan pengecualian dari *property tax* selama tiga tahun bagi proyek pembangunan gedung yang telah disetujui oleh pemerintah dan bangunan yang sedang dalam proses perbaikan atau bangunan yang tersedia untuk disewakan namun belum dihuni.<sup>8</sup> Rabat pajak dengan nilai maksimum \$100 (yang mana yang lebih rendah, antara jumlah *property tax* yang terutang atau maksimal rabat) diberikan bagi semua bangunan yang dihuni oleh pemiliknya sendiri (diberikan untuk tahun 2008 dan 2009).<sup>9</sup>

Belajar dari demografi Singapura sebagai negara *financial hub*, desain *property tax* di Singapura difokuskan untuk memaksimalkan *property tax* dari sektor komersial dan industri.<sup>10</sup> Sesuai metode ARV, estimasi *annual*

*rateable value* yang dilakukan oleh otoritas perpajakan Singapura (*official assessment*), sehingga nilai *annual rateable value* yang dihasilkan tidak sepenuhnya transparan. Lebih lanjut sistem *official assessment* dimana otoritas perpajakan harus proaktif dalam menghitung besaran pajak terhutang dengan menentukan biaya sewa tahunan yang diperkirakan dan mengolah informasi yang sah mengenai nilai sewa tahunan yang riil juga berpengaruh terhadap tingginya biaya transaksi. Namun demikian, sistem yang dibangun di Singapura untuk mengestimasi dan mengetahui nilai sewa dari suatu *property* sangat memadai dan terintegrasi, sehingga mengurangi kemungkinan timbulnya perselisihan berkait dengan valuasi meskipun proses yang dilakukan tidak sepenuhnya transparan.

Singapura tidak menerapkan regulasi mengenai pembatasan nilai sewa (*rent control* diterapkan di Singapura sampai tahun 1987).<sup>11</sup> Besaran sewa sepenuhnya disandarkan kepada permintaan dan penawaran pasar. Dampak positif dari mekanisme pasar ini adalah *property tax* dapat sepenuhnya mengikuti arah reaksi pasar. Dengan kata lain, *property tax* di Singapura relatif elastis, perubahan nilai sewa akan berdampak searah dengan perubahan kuantitas *property* yang diminta, yang pada akhirnya akan berpengaruh pada *property tax*.

Karena keterbatasan lahan, pemerintah Singapura menggunakan *property tax* ini sebagai instrumen kebijakan kependudukannya, khususnya dalam manajemen perumahan umum (HDB). Prosedur kepemilikan rumah bagi warga negara Singapura diintegrasikan

dengan *mandatory saving scheme* (simpanan wajib bagi warga negara Singapura, semacam dana simpanan yang tidak dapat diambil setiap waktu, diambil hanya untuk keperluan tertentu saja diantaranya membeli HDB) dan sebagai bagian dari pengembalian paket *Good and Service Tax* (GST).<sup>12</sup> Pengembalian GST kepada warga negara Singapura diantaranya dapat dilakukan melalui pengurangan pembayaran listrik dan *utilities* (air dan kebersihan) HDB.

Di samping dapat digunakan untuk mempromosikan *urban redevelopment* dengan jalan mengintegrasikannya dengan paket kebijakan lainnya, pemerintah Singapura juga memberdayakan *property tax* sebagai instrumen untuk menanggulangi dan mengurangi dampak resesi, diantaranya dengan memberikan rabat pada saat resesi ekonomi<sup>13</sup> dan mengurangi tarif *property tax* dari tahun ke tahun. Secara matematis, mengingat dasar pengenaan pajak semakin hari bertambah tinggi, maka untuk mempertahankan jumlah penerimaan pajak dari *property tax*, pemerintah Singapura menurunkan tarif *property tax*, suatu hal yang telah dilaksanakan pemerintah Singapura sejak 1970an.

### 3. BEIJING

Konsepsi hukum di China mengatur bahwa pada dasarnya semua tanah dimiliki oleh negara. Namun dengan sejumlah kompensasi tertentu warga negara berhak untuk menikmati tanah tersebut sebagai bagian dari fasilitas yang diberikan oleh negara.<sup>14</sup> Mengingat secara

<sup>4</sup> Singapore Tax Facts - [http://www.ird.gov.sg/pubs/igprn\\_lak/property\\_services/iresults/taf\\_regm.html#taxable-variables](http://www.ird.gov.sg/pubs/igprn_lak/property_services/iresults/taf_regm.html#taxable-variables), diunduh 02 Oktober 2007.  
<sup>5</sup> Housing and Development Board (HDB) pada dasarnya adalah *statutory body* yang bertugas mengembangkan kawasan perumahan di Singapura, tetapi dalam pelaksanaan HDB berkolaborasi dengan produsen, yaitu apartemen di Singapura yang dibangun oleh pemerintah Singapura untuk membantu kebutuhan warga negara Singapura yang kurang mampu.  
<sup>6</sup> HDB Annual Report 2006, 2006, hal 91.  
<sup>7</sup> Yearbook of Statistics Singapore 11, <http://www.ird.gov.sg/indps11/>.

<sup>8</sup> *Empowerment Property Tax for All Approved Buildings (Project AEP)* [http://www.ird.gov.sg/DP/Property/P/EP\\_L11.html](http://www.ird.gov.sg/DP/Property/P/EP_L11.html) dan [http://www.ird.gov.sg/DP/Property/P/EP\\_L11.html](http://www.ird.gov.sg/DP/Property/P/EP_L11.html) diunduh 02 Oktober 2007.

<sup>9</sup> *Property Tax Rebate - Budget 2007* [http://www.ird.gov.sg/DP/Property/P/EP\\_L11.html](http://www.ird.gov.sg/DP/Property/P/EP_L11.html) diunduh 02 Oktober 2007.

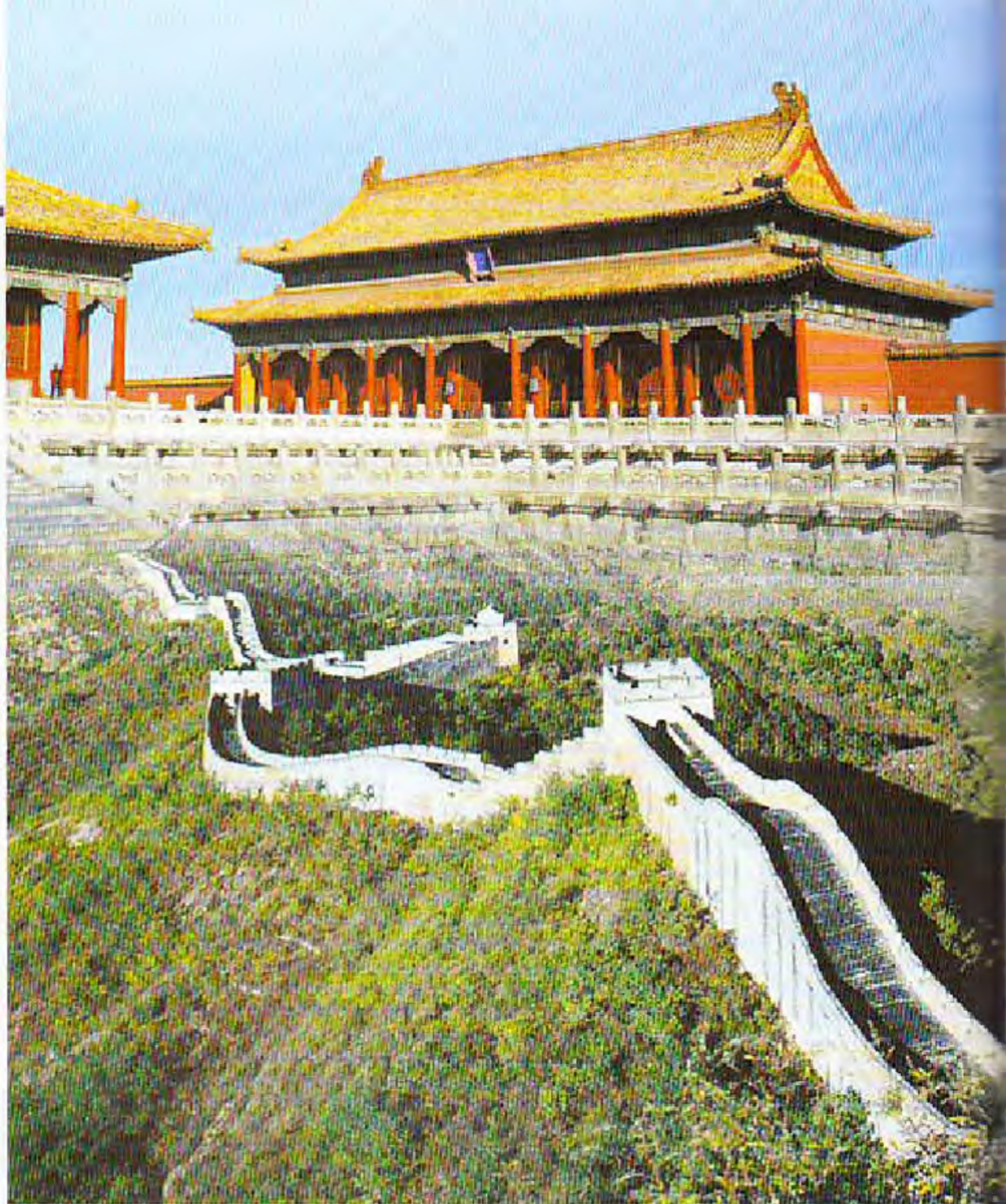
<sup>10</sup> *Jack Hong Phang, "Housing Policy in Singapore"* Robert Anderson, ed. *Land Value in Asia: Around the World*, in *Eastern Asian Supplement to Volume 54 of the American Journal of Business and Economics* (Newswell Publishers) 2006, hal 349.

<sup>12</sup> *Robert H. Loebson dan Jay Kim Lwin, "Housing Policy, Market Effects, and the Singapore Macroeconomy"*, *Journal of Housing Economy* 13 (2004), 2004, hal. 255-264.  
<sup>13</sup> *Chan Hong Choo, "Singapore in 1985: Managing Political Transition and Economic Recession"*, *Asian Survey* Vol. 25, No. 2, *A Survey of Asian 1985 Part 1* (Feb., 1985), 168-169, hal. 165.  
<sup>14</sup> *Cheng Ding, "Land Policy Reform in China: Investment and Land Use Policy"*, 2002, hal. 118.



tradisional kepemilikan *property* oleh individu tidak diizinkan, maka perkembangan *property tax* di China berbeda dengan New Delhi dan Singapura. Dari perspektif penerimaan pajak di China, sebagian pendapatan *property tax* merupakan pendapatan dari pemerintah daerah, tetapi dilegislasikan melalui keputusan pemerintah pusat, sehingga terdapat keseragaman di seluruh China, termasuk Beijing sebagai ibukota China.<sup>15</sup>

China menganut prinsip *hybrid* dalam pengaturan *property tax*, di mana *property tax* didefinisikan sebagai pajak yang dikenakan terhadap bangunan dan tanah. China mengatur 12 jenis pajak yang mempunyai kaitan dengan *property tax*, di mana masing-masing jenis pajak tersebut berkorelasi dengan masalah bangunan dan tanah. Dengan kata lain, dari keseluruhan pendapatan pajak per jenis pajak, termasuk di dalamnya komponen yang berasal dari pajak yang bersumber dari tanah dan bangunan. Dalam prakteknya, pendapatan pajak yang bersumber dari *property tax* di China ini tidak memberikan proporsi penerimaan pajak yang signifikan.<sup>16</sup> Sebagai contoh, pada 2002 kontribusi *business tax* terhadap total penerimaan pajak di China adalah 14,41%, tetapi dari jumlah tersebut hanya sebagian kecil saja yang bersumber dari *property tax*. Alasannya adalah dalam *business tax* pajak yang berkaitan dengan tanah dan bangunan (*property tax*) dipungut hanya ketika tanah atau bangunan tersebut disewakan, dengan demikian tidak menjamin basis pajak yang stabil.<sup>17</sup> Meskipun dalam sudut



pandang yang lain, ketidakstabilan dalam basis pajak ini akan diimbangi oleh kemampuan *property tax* untuk menahan laju *individual free rider* dalam *urban economy* dan membuat perusahaan lebih berhati-hati dalam melakukan tata kelola kebutuhan ruangnya.<sup>18</sup>

Sebagai negara dengan tingkat pertumbuhan ekonomi yang tinggi, China banyak menarik perhatian investor untuk berbisnis dan berdomisili.<sup>19</sup> Pemerintah China memahami hal ini sebagai konsekuensi logis dari globalisasi. Sebagai bentuk preferensi terhadap

warga negaranya dan implementasi asas ekuitas, China memberikan perbedaan dalam hal tarif *property tax* antara warga negara China dan warga negara asing. Dalam hal bangunan yang disewakan, warga negara China dibebani tarif sebesar 12% dan warga negara asing pada besaran 18%.<sup>20</sup> Pajak untuk bangunan yang disewakan dihitung dari persentase tarif pajak dengan nilai sewa. Tidak terdapat perbedaan tarif (1,2% untuk penduduk lokal maupun asing) apabila *property* yang dimiliki dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri, dan pajak yang terhutang dihitung dari persentase tarif pajak

15. James Dixon dan "Tencent Discovered Japan," *Urban Real Estate Working Paper*, the George Washington University, 2004, hal. 47. (http://www.gwu.edu/~urbanreal/workingpapers/UrbanRealEstateAdminAndLawEnfSystem/TheDiscovered.html; Research Center of the State Council, China Real Estate Landlord System, *Landlord System of Land Policy*, 2005, hal. 23. (http://www.drc.gov.cn/property\_tax/property\_tax\_in\_china.html; James Dixon dan "Tencent Discovered Japan," *Urban Real Estate Working Paper*, the George Washington University, 2004, hal. 47.

16. James Dixon dan "Tencent Discovered Japan," *Urban Real Estate Working Paper*, the George Washington University, 2004, hal. 47.

17. James Dixon dan "Tencent Discovered Japan," *Urban Real Estate Working Paper*, the George Washington University, 2004, hal. 47.

18. James Dixon dan "Tencent Discovered Japan," *Urban Real Estate Working Paper*, the George Washington University, 2004, hal. 47.



atas nilai sisa bangunan (*residual value; historical value* dikurangi dengan depresiasi).<sup>21</sup> Berdasarkan status kewarganegaraan, *property tax* di Beijing diklasifikasikan menjadi dua yaitu *house property tax* dan *urban real estate tax*. Warga negara China berkewajiban atas *house property tax*, sedangkan *urban real estate tax* diperuntukkan bagi warga negara asing yang berdomisili dan/atau memiliki rumah di Beijing.<sup>22</sup>

Berkaitan dengan masalah ekuitas, China juga memberikan pengecualian pembayaran *property tax* bagi bangunan yang digunakan untuk fasilitas umum, sarana ibadah, dan kegiatan amal. Dalam kasus-kasus tertentu, terutama dalam rangka menarik modal asing, China seringkali memberikan pengecualian terhadap pembayaran *property tax*.<sup>23</sup>

Sistem *hybrid* yang digunakan di Beijing dengan memberlakukan pajak baik untuk tanah dan bangunan secara bersamaan memberikan fleksibilitas yang relatif lebih baik dalam menyesuaikan diri dengan tujuan pemajakannya, baik dalam hal pemungutan pajak maupun beban pajak yang akan diterima oleh pembayar pajak, mengingat instrumen dalam merancang penerimaan pajak dan beban pajak lebih bervariasi, dapat memakai dasar bangunan dan/atau dasar tanah. Sistem *hybrid* ini juga dapat berfungsi sebagai media untuk mempromosikan pembangunan di sektor *property* dan mencegah dari akumulasi tanah secara berlebihan yang tidak efisien. Sebagai konsekuensi dari penggunaan sistem *hybrid* ini, khususnya dalam menetapkan nilai unit pajak atas tanah, China menerapkan *official assessment* yang

berkontribusi terhadap besaran tingginya *transaction cost*.

Secara matematis, terdapat diskriminasi tarif perbedaan untuk bangunan yang digunakan sendiri dengan bangunan yang disewakan. Penggunaan nilai historis dalam menghitung *property tax* yang harus dibayar untuk bangunan yang dipakai sendiri memungkinkan terjadinya *negative buoyancy*, karena nilai bangunan untuk dasar penghitungan pajak kurang mencerminkan nilai bangunan yang sesungguhnya.


Dari sudut pandang investasi, sistem *hybrid* yang diterapkan di Beijing dapat berfungsi sebagai insentif untuk investasi, karena adanya perlakuan yang relatif sama antara warga negara lokal dan asing dalam hal penanaman modal baru

khususnya dalam membangun bangunan baru dan/atau merenovasi bangunan yang diperuntukkan untuk kepentingan sendiri (menerima pengecualian *property tax*). Setelah bangunan digunakan investor selanjutnya membayar *property tax* dengan tarif yang sama dengan warga negara China. Perlakuan *property tax* ini sangat membantu China dalam mendorong investasi asing.<sup>24</sup> Namun demikian, secara struktur dengan mengintegrasikan *property tax* sebagai bagian dari pajak yang lain membuat efektivitas *property tax* dalam meningkatkan penerimaan pajak menjadi berkurang.

<sup>24</sup> *China's Property Taxation as a Market Stimulator*, in: *China's Taxation of Companies and Individuals*, pp. 17-18, 2002, p. 18.

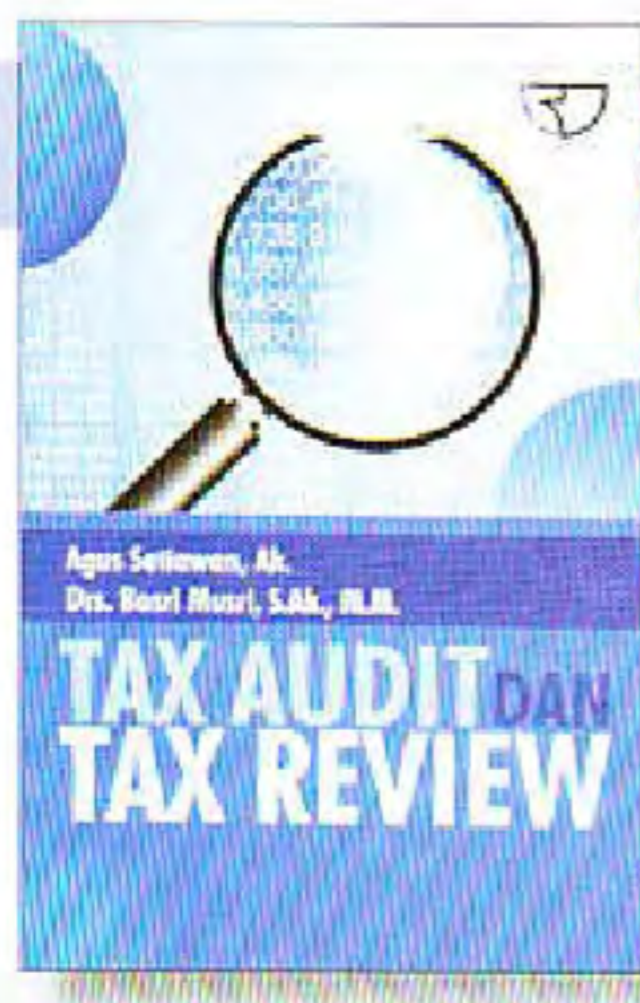
#### D. KESIMPULAN

Berkaca dari desain *property tax* di New Delhi, Singapura, dan Beijing kita mendapat kesadaran bahwa terdapat *trade off* dalam desain *property tax*.

1. Tidak terdapat suatu desain ideal yang sama yang dapat diterapkan untuk lokasi yang berlainan. Konteks demografi sangat berperan dalam menentukan desain yang ideal yang diyakini dapat membantu pencapaian tujuan dalam pengenaan *property tax*.
2. Secara teoretis metode ARV menawarkan elastisitas penerimaan pajak dan ekuitas yang lebih tinggi, namun relatif kurang transparan dan diiringi dengan biaya transaksi yang tinggi. Di lain pihak, metode UAV menjanjikan sistem yang lebih transparan, biaya transaksi yang lebih rendah, tetapi kurang menjamin elastisitas penerimaan dan ekuitas. Sistem *hybrid* memungkinkan adaptasi yang lebih baik dalam mendesain *property tax*.
3. Dalam rangka penyempurnaan di New Delhi, improvisasi terhadap *unit area value* di MCD dan reformasi yang komprehensif di NDMC harus dipertimbangkan. Review terhadap legislasi mengenai *rent control* harus ditawarkan guna menyesuaikan nilai kontrak dengan kondisi riil ekonomi. Secara umum New Delhi membutuhkan *property tax* yang memberikan insentif untuk pembangunan dan mencegah dari penguasaan bangunan secara berlebihan tidak efisien.
4. Singapura dapat mempertimbangkan untuk membuat proses penilaian dalam ARV lebih transparan. Dalam menghadapi tantangan globalisasi, reformasi pertanahan di Beijing dengan mengakomodasi *individual property right* atas tanah dan reformasi struktur *property tax* perlu menjadi wacana untuk dipertimbangkan. 

<sup>21</sup> *China Taxation System* ([http://bypp.com/zhengqianzhi/zhengqianzhi/property\\_tax.html](http://bypp.com/zhengqianzhi/zhengqianzhi/property_tax.html)), diunduh 08 Oktober 2007.  
<sup>22</sup> *China's Law*, 1993, pp. 143-281-283.





Judul : Tax Audit dan Tax Review  
 Penulis : Agus Setiawan  
 Basri Musri  
 Penerbit : PT Raja Grafindo Persada  
 Cetakan : 2007  
 Tebal : (268) hal  
 Harga : Rp. 45.000

## TAX AUDIT DAN TAX REVIEW

Tujuan penyusunan buku ini adalah untuk memudahkan para pembaca dalam memahami ketentuan tentang pemeriksaan pajak. Bagi para pengajar atau dosen, buku ini dapat digunakan sebagai bahan acuan atau pelengkap dalam menerangkan pelajaran tentang persiapan, pelaksanaan, program pemeriksaan pajak dan pemeriksaan per jenis usaha. Buku ini dapat juga meningkatkan pemahaman dan antisipasi kesan negatif Wajib Pajak terhadap pemeriksaan pajak dan meningkatkan manfaat yang akan diperoleh pembacanya.

### Pokok Bahasan:

- Arti Penting Persiapan Perpajakan
- Tahapan Persiapan Pemeriksaan Pajak
- Pengertian dan Dasar Pemeriksaan Pajak
- Pelaksanaan Pemeriksaan
- Jenis Pelaksanaan Pemeriksaan
- Pelaksanaan Pemeriksaan Kantor
- Pelaksanaan Pemeriksaan Lapangan
- Teknik dan Metode Pemeriksaan Pajak
- Studi Kasus Analisis Laporan Keuangan

## WITHHOLDING TAX

*Withholding Tax* adalah sebuah buku praktis yang disusun untuk memahami bagaimana menghitung dan melaporkan pajak terutang baik masa ataupun tahunan secara baik dan benar. Di dalam buku ini dipaparkan mengenai permasalahan perpajakan khususnya yang terkait dengan pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga.

Buku yang ditulis oleh dua orang akademisi sekaligus praktisi dalam perpajakan ini memaparkan dan menjelaskan permasalahan secara detail dan terperinci dengan harapan dapat lebih mudah untuk dipahami oleh para pembacanya. Buku ini dilengkapi dengan beberapa contoh yang relevan sehingga maksud dari buku ini dapat tersampaikan secara lugas.

Buku ini tidak hanya ditujukan kepada para Wajib Pajak, tetapi juga ditujukan bagi mereka yang mempelajari pajak baik melalui pelatihan pajak (Brevet A, B, dan C), ahli pajak serta para mahasiswa yang mengikuti perkuliahan perpajakan di Perguruan Tinggi. Dengan membaca buku ini yakinlah bahwa mempelajari pajak tidaklah rumit.

Buku ini menguraikan tentang:

1. PPh Pasal 21
2. PPh Pasal 22
3. PPh Pasal 23
4. PPh Pasal 24
5. PPh Pasal 25
6. PPh Pasal 26
7. PPh Final

Judul : Withholding Tax  
 Penulis : Budi Setiorahardjo  
 Doni Buziano  
 Penerbit : Graha Ilmu  
 Cetakan : Agustus 2007  
 Tebal : (299) hal  
 Harga : Rp 54.800





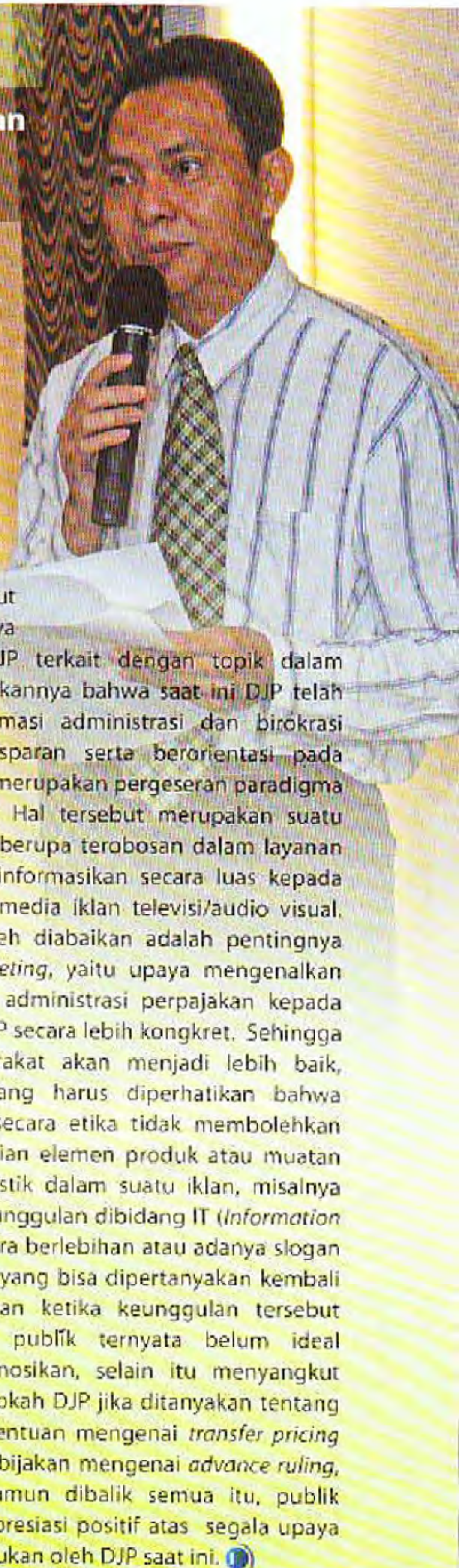
## Dr. Widi Widodo, MSi.


**Ketua Bidang Organisasi Masyarakat Perpajakan Internasional Indonesia**  
 (Indonesian International Tax Society - IITS)

**LAHIRDIPALEMBANG** 15 Juni 1969, telah menyelesaikan program Doktor Ilmu Ekonomi Kekhususan Manajemen Bisnis dengan mempertahankan disertasinya dihadapan sidang akademik terbuka senat akademik Universitas Padjadjaran pada tanggal 2 Oktober 2007 dengan judul Pengaruh Strategi Kualitas Produk, Penetapan Harga, Promosi, dan Co Branding antara *vendor* dan *provider* terhadap Citra dan Dampaknya pada Keputusan Pembelian (studi kasus pengguna Ponsel CDMA). Selaku Tim Promotor adalah Prof. Dr. Surachman Sumawihardja, SE dan Prof. Dr. Dwi Kartini Yahya, Spec.Lit serta Harapan Tobing, M.Stat.PhD.

Konsep yang ditawarkan dalam disertasi Widi Widodo adalah pola hubungan antara citra yang diinginkan suatu institusi melalui strategi tujuan periklanan dan media periklanan. Kongkritnya secara sederhana adalah apabila suatu perusahaan menginginkan citra sebagai merek yang memiliki keunggulan produk maka tujuan periklanan adalah menginformasikan detail keunggulan produk dan media periklanan yang paling tepat media audio visual. Apabila perusahaan menginginkan citra sebagai pelopor dalam suatu industri dengan yang memiliki *corporate value* terbaik maka tujuan periklanan yang paling tepat adalah dengan mengingatkan eksistensi institusi tersebut melalui media periklanan berupa *billboard*, *banner*, dan lain-lain. Sebaliknya bila perusahaan menginginkan citra sebagai inovator baru yang memberikan terobosan berupa kemudahan misalnya harga yang sangat murah dibanding pesaing maka tujuan periklanan yang paling tepat adalah mengenalkan inovasi perusahaan melalui media iklan pada media massa/majalah dan lain-lain. Konsep ini sangat bermanfaat bagi perusahaan agar efektivitas dari alokasi belanja iklan bisa mencapai sasaran sesuai harapan, mengingat bahwa belanja iklan cenderung memerlukan anggaran yang tidak kecil dan selalu meningkat dari tahun ke tahun.

Widi Widodo sehari-hari merupakan staf Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan merupakan pengajar pada program Magister Akuntansi Universitas Indonesia (Maksi UI) dan program Magister Akuntansi Universitas



Padjadjaran (Maksi Unpad), ketika dalam sidang terbuka tersebut ditanyapandangannya tentang institusi DJP terkait dengan topik dalam disertasinya, dinyatakan bahwa saat ini DJP telah mengalami transformasi administrasi dan birokrasi menjadi lebih transparan serta berorientasi pada tujuan. Tentunya ini merupakan pergeseran paradigma yang sangat bagus. Hal tersebut merupakan suatu keunggulan produk berupa terobosan dalam layanan publik yang bisa diinformasikan secara luas kepada masyarakat melalui media iklan televisi/audio visual. Selain itu tidak boleh diabaikan adalah pentingnya upaya *internal marketing*, yaitu upaya mengenalkan arah kebijakan dan administrasi perpajakan kepada seluruh karyawan DJP secara lebih kongkret. Sehingga kepercayaan masyarakat akan menjadi lebih baik, namun satu hal yang harus diperhatikan bahwa dalam periklanan secara etika tidak membolehkan adanya ketidaksesuaian elemen produk atau muatan iklan yang hiperbolistik dalam suatu iklan, misalnya menggambarkan keunggulan dibidang IT (*Information and Technology*) secara berlebihan atau adanya slogan berupa *words punch* yang bisa dipertanyakan kembali oleh Wajib Pajak dan ketika keunggulan tersebut dimanfaatkan oleh publik ternyata belum ideal seperti yang dipromosikan, selain itu menyangkut aspek kebijakan, siapkah DJP jika ditanyakan tentang ketidaktersedian ketentuan mengenai *transfer pricing* secara detail atau kebijakan mengenai *advance ruling*, apa kata dunia? Namun dibalik semua itu, publik layak memberikan apresiasi positif atas segala upaya perbaikan yang dilakukan oleh DJP saat ini. 



## ARAH PERUBAHAN RUU PPh

- Mengintip Pasal-pasal *Anti Tax Avoidance* dalam RUU PPh
- Melihat Lebih Jauh Daftar Inventarisasi Masalah (DIM) dalam RUU PPh
- Analisis atas Penerapan *Withholding Tax System* di Indonesia
- Kapan suatu Agen dianggap sebagai *Permanent Establishment*?

Ya! Mohon dicatat sebagai pelanggan



### DATA PELANGGAN

Nama : \_\_\_\_\_  
Jabatan : \_\_\_\_\_  
Perusahaan : \_\_\_\_\_, Bagian: \_\_\_\_\_  
Alamat Kirim : \_\_\_\_\_  
: \_\_\_\_\_  
: \_\_\_\_\_  
Kota : \_\_\_\_\_ Kode Pos : \_\_\_\_\_  
Telepon : \_\_\_\_\_ Fax. \_\_\_\_\_  
HP : \_\_\_\_\_  
E-mail : \_\_\_\_\_  
: \_\_\_\_\_

PEMBAYARAN TRANSFER BANK KE:  
BCA KCP Ruko Artha Gading  
**AC. 8400031020**  
a/n PT DIMENSI INTERNASIONAL TAX  
serta cantumkan nama lengkap pelanggan

Informasi hubungi :

- SMS: 0856 9212 8839, ketik: Nama#Alamat Lengkap
- Email: [insidetax@dannydarussalam.com](mailto:insidetax@dannydarussalam.com)
- [www.dannydarussalam.com](http://www.dannydarussalam.com)
- Ferry/Ratih Telp. 021 450 6738 Fax. 021 4584 2713
- Fatiyah Telp. 021 478 65714

MAJALAH dikirim setelah bukti pembayaran dan formulir berlangganan ini diterima.

\*Jika ada perubahan alamat kirim yang dituju, segera hubungi kami!  
Untuk pelanggan luar Jabodetabek ditambah ongkos kirim sebesar Rp. 30.000,-/tahun

HARGA BERLANGGANAN:  
1 Tahun (12 Edisi): Rp 300.000

DISC 10%  
**RP 270.000**

Khusus berlaku untuk pembayaran  
pada bulan Desember 2007



Kirim formulir ini dan bukti pembayaran ke no fax. 021 4584 2713 atau email: [insidetax@dannydarussalam.com](mailto:insidetax@dannydarussalam.com)





# InsideTax

**MERUBAH CARA PANDANG ANDA  
TENTANG PAJAK**

Harga berlangganan selama satu tahun (12 Edisi) Rp. 300.000,-  
diskon 10% (Rp.270.000,-) untuk pelanggan yang membayar dalam bulan November 2007  
\*Untuk pelanggan luar Jabodetabek ditambah ongkos kirim sebesar Rp. 30.000,-/tahun

▶ Untuk Berlangganan :

▶ Sms : 0856 9212 8839  
Ketik Nama#Alamat Lengkap  
▶ Email : insidetax@darussalam.com  
www.dannydarussalam.com

▶ Hubungi Ferry atau Ratih di:  
Telp. 021 450 6738  
Fax. 021 4584 2713  
Fatiyah Telp. 021 478 65714



# Feel the European driving passion. New Ford Focus.



The continued success of Ford Focus in the World Rally Championships is undeniable proof of its maneuverability and a testament to its world-class performance. With features like **built-in DVD**, **side mirror turn lamp** and **rear spoiler**, this rally-inspired car is more luxurious than ever before. Visit your nearest Ford Superstore and see for yourself why the Ford Focus has been voted the best European sedan.



New Built-in DVD



New Side Mirror Turn Lamp



New Rear Spoiler

*Global Awards: Best Selling Car in the World | The first car to win car of the year in Europe and North America | European Car of the Year 2005 and lot more...*  
*Indonesia Awards: Favourite Hatchback - Autostar 2007 | Best Hatchback Sedan - MobilMotor Indonesian Car of the Year 2006 | Top Gear Best Choice 2005 | Autobild Award 2005 | Best Value Car, Galvardo Auto Expo 2005.*

[www.ford.co.id](http://www.ford.co.id)



**Make Every Day Exciting**

Ford Superstore: Ford Jak-Tim, 021-8300313, Ford Jak-Sel, 021-75914508, Ford Jak-Pus, 021-6306508, Kelapa Gading, 021-4523988, Ford Jak-Bar, 021-5663127, Ford Bandung, 022-7320808, Ford Denpasar Gatot Soebroto, 0361-262263, 0361-262270, Teuku Umar, 0361-265461, Ford Medan, 061-6641818, Rantau Prapat, 0624-22405, 22615, Banda Aceh, 0651-48810, Ford Padang, 0751-37112, Ford Pekanbaru, 0761-857500, Ford Palembang, 0711-373357, Ford Banjarmasin, 0511-3271000, Ford Balikpapan, 0542-872848, Ford Samarinda, 0541-737070, Ford Makassar, 0411-422999, 0411-811888, Ford Manado, 0431-821821, Ford Sorong, 0951-332281, Ford Jayapura, 0967-523673. Service Partners: Cirebon, 0231-203313, Semarang, 024-3517185, Surabaya, 031-8280726, 8280822, Timika, 0901-323356.