

TRANSFER PRICING

PERUSAHAAN MULTINASIONAL DI SEKTOR PAJAK



Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H

Balam
KALAM MEDIA

TRANSFER PRICING PERUSAHAAN MULTINASIONAL DI SEKTOR PAJAK

Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H.



2017

TRANSFER PRICING PERUSAHAAN MULTINASIONAL DI SEKTOR PAJAK

Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H.

ISBN : 978-602-74133-7-5

Cover Muka oleh:

Penerbit CV Kalam Media

Anggota IKAPI



Hak cipta © **Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H.**

Hak cipta dilindungi Undang-Undang
Dilarang mengutip sebagian atau seluruh isi
buku dengan cara memperbanyak dengan
cara apa pun juga, termasuk fotokopi,
dan lain-lain cara tanpa izin tertulis dari Penerbit

Isi di luar tanggung jawab CV. Kalam Media

KATA SAMBUTAN

Saya menyambut baik terbitnya buku ke-2 Sdr. Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H., yang merupakan karya ilmiah yang isinya sangat menarik dan kajiannya cukup komprehensif, karena memadukan antara hukum pajak dengan hukum perusahaan khususnya perusahaan multinasional.

Dalam buku ini Penulis memberikan pandangan-pandangan dan uraian teori yang berhubungan dengan hukum pajak pada umumnya, asas dan prinsip di bidang perpajakan, serta kejahatan di bidang perpajakan khususnya yang dilakukan oleh perusahaan multinasional yang bersifat restriktif serta melakukan penghindaran pajak melalui praktik *transfer pricing* yang dapat berdampak berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak negara.

Oleh karena itu, buku ini perlu disebarluaskan ke hadapan masyarakat terutama para akademisi, termasuk para mahasiswa hukum, agar mendapatkan pemahaman tentang dampak *transfer pricing* dari sudut pandang hukum pajak.

Saya mengucapkan selamat kepada Sdr. Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H., ditengah kesibukannya sebagai Wakil Rektor III Universitas Suryakencana, masih menyempatkan diri berkarya untuk memberikan kontribusi dalam mengembangkan ilmu hukum pajak dan hukum perusahaan/bisnis. Mudah-mudahan karya ilmiah ini, akan disusul kembali dengan karya tulis lainnya di masa yang akan datang. Amiin.

Cianjur, Januari 2017

Prof. Dr. H. Dwidja Priyatno, S.H., M.H., Sp.N.
Guru Besar Hukum Pidana
Rektor Universitas Suryakencana

PRAKATA

Dengan memanjatkan puji dan syukur kehadirat Allah SWT, yang telah melimpahkan Rahmat dan Hidayah-Nya, alhamdulillah, Penulis dapat menyelesaikan Buku yang berjudul : **“TRANSFER PRICING PERUSAHAAN MULTINASIONAL DI SEKTOR PAJAK”**.

Buku ini Penulis susun, didasari oleh tanggung jawab ingin memberikan kontribusi terbaik bagi perkembangan ilmu hukum khususnya berkaitan dengan Hukum Pajak dan Hukum Perusahaan. Isi materi Buku ini cukup komprehensif, karena di dalamnya dibahas mulai dari pandangan tentang hukum pajak pada umumnya, asas-asas hukum pajak sebagai prinsip yang harus diterapkan dalam ketentuan perpajakan. Kemudian dibahas pula kejahatan di bidang perpajakan khususnya yang dilakukan oleh wajib pajak, beserta faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya kejahatan tersebut. Pembahasan dilanjutkan dengan hukum pajak internasional, mengingat batas antara negara yang satu dengan negara yang lainnya sudah sedemikian tipisnya sehingga memungkinkan seseorang memperoleh penghasilan yang bukan bersumber dari negaranya, yang menimbulkan suatu pertanyaan negara mana yang memiliki kewenangan untuk melakukan pemungutan pajaknya. Berbicara hukum pajak internasional tidak dapat dilepaskan dari pembahasan mengenai perusahaan multinasional sebagai perusahaan yang memiliki peran positif bagi perkembangan ekonomi dunia bukan hanya bagi negara pemodal

tetapi juga bagi negara penerima pemodal. Namun perusahaan multinasionalpun sering menerapkan kegiatan usaha yang bersifat restriktif serta melakukan penghindaran pajak melalui praktik *transfer pricing* yang dapat mengakibatkan berkurangnya atau hilangnya potensi pajak suatu negara. Oleh karena itu, dibahas pula mengenai penagihan pajak dengan paksa sebagai instrumen hukum yang disediakan bagi pemerintah untuk menegakkan aturan-aturan di bidang perpajakan, yang tahapannya dilakukan melalui penagihan pajak secara pasif kemudian dilakukan penagihan secara aktif mulai dari teguran, surat paksa, penyitaan, pelelangan, pencegahan dan dilakukan sandera sebagai cara terakhir jika cara-cara lain sudah tidak dapat dilakukan khususnya terhadap wajib pajak yang memiliki kemampuan untuk membayar tetapi tidak memiliki itikad baik untuk memenuhinya. Kemudian untuk menjamin ketersediaan dana bagi penyelenggaraan pemerintahan, maka negara memiliki hak mendahului untuk mendapatkan pembayaran utang pajak di atas utang-utang lainnya. Namun demikian, selaras dengan asas perpajakan maka wajib pajakpun akan tetap diberikan hak-haknya untuk melakukan upaya hukum terhadap pelaksanaan penagihan pajak yang dilakukan fiskus melalui pengadilan pajak.

Bidang Ilmu Hukum yang dapat memanfaatkan Buku ini sebagai bahan pengayaan keilmuannya di antaranya adalah : (1) Hukum Fiskal/Hukum Pajak; (2) Hukum Bisnis; dan (3) Hukum Perusahaan.

Semoga keberadaan Buku ini menjadi sumbangsih yang dapat memberikan manfaat bagi peningkatan kualitas keilmuan

DAFTAR ISI

Kata Sambutan	i
Prakata	ii
Daftar Isi	v
BAB I HUKUM PAJAK	1
A. Pengertian Hukum Pajak	1
B. Jenis-jenis Pajak	4
C. Fungsi Pajak	10
D. Sistem Pemungutan Pajak	13
E. Pendekatan Pajak Dalam Berbagai Perspektif	14
1. Dari Segi Hukum	14
2. Dari Segi Ekonomi	17
3. Dari Segi Keuangan	19
4. Dari Segi Sosiologi	21
5. Dari Segi Pembangunan	22
F. Timbul dan Hapusnya Utang Pajak	23
1. Timbulnya Utang Pajak	23
2. Hapusnya Utang Pajak	27
a. Pembayaran (<i>Betaling</i>)	27
b. Penawaran Pembayaran Tunai Diikuti Peni- Tipan (<i>Konsignasi</i>)	31
c. Pembaharuan Utang (<i>Novasi</i>)	33
d. Perjumpaan Utang (<i>Kompensasi</i>)	36
e. <i>Konfusio</i>	37
f. Pembebasan Utang	38
g. Musnahnya Barang yang Terutang	41
h. Kebatalan dan Pembatalan Perjanjian	42
i. <i>Daluwarsa</i>	44
BAB II ASAS-ASAS PERPAJAKAN	46
A. Asas Pada Umumnya	46

	B. Asas Pembenaar Pemungutan Pajak oleh Negara	47
	C. Asas Pembagian Beban Pajak	53
	D. Asas Pembentukan Ketentuan Pajak yang Baik	55
	E. Asas Perpajakan Lainnya	59
BAB III	KEJAHATAN DI BIDANG PERPAJAKAN	62
	A. Pengertian Kejahatan di Bidang Perpajakan	62
	B. Kejahatan di Bidang Perpajakan yang Dilakukan Wajib Pajak	64
	C. Ruang Lingkup Kejahatan di Bidang Perpajakan Yang Dilakukan Wajib Pajak	68
	D. Faktor-faktor Penyebab Terjadinya Kejahatan di Bidang Perpajakan	70
BAB IV	HUKUM PAJAK INTERNASIONAL	74
	A. Pengertian Hukum Pajak Internasional	74
	B. Asas Pengenaan Pajak Dalam Hukum Pajak Internasional	78
	C. Sumber Hukum Pajak Internasional	82
	D. Pajak Ganda	83
	1. Pengertian Pajak Ganda	83
	2. Penyebab Terjadinya Pajak Ganda Internasional	86
	E. Penyelesaian Pajak Ganda Internasional	89
BAB V	<i>TRANSFER PRICING</i> DI BIDANG PERPAJAKAN ...	98
	A. Pengertian <i>Transfer Pricing</i>	98
	B. Metode <i>Transfer Pricing</i>	106
	C. Tujuan <i>Transfer Pricing</i>	108
	D. Dampak <i>Transfer Pricing</i>	111
	E. Regulasi <i>Transfer Pricing</i>	112
BAB VI	PERUSAHAAN MULTINASIONAL	124
	A. Perkembangan Perusahaan Multinasional	124
	B. Istilah dan Pengertian Perusahaan Multinasional	128

C.	Periodisasi Perusahaan Multinasional	133
D.	Organisasi Bisnis Perusahaan Multinasional	138
E.	Bentuk Hukum Perusahaan Multinasional	143
1.	Pengertian dan Hukum Perseroan Terbatas	143
2.	Pendirian Perseroan Terbatas	145
3.	Tanggung Jawab Pemegang Saham PT dan Cara Penerobosannya (<i>Piercing The Corpora- te veil</i>)	148
4.	Organ Dalam Perseroan Terbatas	149
5.	Pembubaran dan Berakhirnya Status Badan Hukum PT	158
F.	Pengaturan Perusahaan Multinasional	161
BAB VII	PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA ...	185
A.	Pendahuluan	185
B.	Ruang Lingkup Penagihan Pajak dengan Surat Paksa	186
C.	Pandangan tentang Lembaga Paksa Badan (<i>Gijzeling</i>) Dalam Perspektif Hukum Pidana, Hukum Perdata, Hukum Hak Asasi Manusia ..	210
D.	Pro dan Kontra Penyanderaan	221
BAB VIII	HAK MENDAHULUI NEGARA TERHADAP PEM- BAYARAN UTANG PAJAK	224
A.	Pengertian Hak Mendahului	224
B.	Latar Belakang Penerapan Hak Mendahului di Bidang Perpajakan	225
C.	Ruang Lingkup Hak Mendahului	227
BAB IX	PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK	232
A.	Pendahuluan	232
B.	Majelis Pertimbangan Pajak (MPP)	236

C. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP)	238	
D. Pengadilan Pajak	239	
1. Pengertian Sengketa Pajak	240	
2. Kekuasaan Pengadilan Pajak	240	A
3. Banding	241	
4. Gugatan	242	
a) Pengertian Gugatan	242	c
b) Jangka Waktu Pengajuan Gugatan	243	l
c) Pihak yang Dapat Mengajukan Gugatan	244	
d) Pencabutan Gugatan	244	
5. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Terhadap Banding dan Gugatan	245	
a) Persiapan Sidang	245	
b) Pemeriksaan Sidang dengan Acara Biasa ...	247	
c) Pemeriksaan dengan Acara Cepat	251	
d) Pembuktian	254	
e) Putusan	256	
f) Pelaksanaan Putusan	262	
g) Peninjauan Kembali	263	
 DAFTAR PUSTAKA	 267	

BAB I HUKUM PAJAK

A. Pengertian Pajak.

Pengertian pajak dapat dilihat dari pendapat beberapa sarjana, di antaranya yaitu :

1. Rochmat Soemitro, bahwa :

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat imbal jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.¹

Dapat dipaksakan, artinya bila utang pajak tidak dipenuhi kewajiban pembayarannya, dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan melalui instrumen hukum penagihan pajak dengan surat paksa yang dimulai dengan penagihan secara pasif, penagihan secara aktif, penagihan dengan menggunakan surat paksa, penyitaan, pelelangan, dan penyanderaan sebagai jalan terakhir apabila cara-cara tersebut tidak dapat dilaksanakan.

Pengertian pajak sebagaimana disebutkan di atas, kemudian dikoreksi kembali melalui buku yang berjudul “Pajak dan Pembangunan”, bahwa : “Pajak adalah peralihan kekayaan dari rakyat kepada kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai pembangunan *public investment*”.²

2. PJA. Adriani.

Seorang Guru Besar Hukum Pajak pada Universitas Amsterdam (Belanda), serta Pimpinan International Bureau of Fiskal Documentation di Amsterdam, memberikan pengertian pajak sebagai “Iuran kepada negara (yang dapat

¹ Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, PT. Eresco, Bandung, 1974, hlm. 8.

² *Ibid.*, hlm. 8.

dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan perundang-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan”.³

3. Soeparman Soemahamidjaja,

Dalam disertasinya yang berjudul “Pajak Berdasarkan Asas Gotong Royong”, di Universitas Padjadjaran, Bandung tahun 1964, mendefinisikan pajak sebagai: “Iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum”.⁴

Penggunaan istilah iuran wajib dimaksudkan untuk memenuhi ciri bahwa pajak dipungut dengan bantuan dan kerja sama dengan wajib pajak. Dalam memberikan pengertian pajak, dihindari penggunaan istilah “paksaan”, karena paksaan tersebut tidak hanya berlaku bagi pajak, melainkan juga di luar pajak. Bahkan menurutnya berlebihan pula apabila terhadap pajak ada penekanan “paksaan”, sehingga ada pandangan negatif tidak adanya kesadaran masyarakat dalam membayar kewajiban pajak, sehingga cukup dengan memakai konsep pajak merupakan “iuran wajib”, dan tidak perlu ditambahkan kata “yang dapat dipaksakan”. Kemudian, mengenai “kontraprestasi”, Soeparman Soemahamidjaja berpendapat bahwa justru untuk menyelenggarakan kontraprestasi itulah dipungut pajak. Kontraprestasi dalam hal ini adalah pengeluaran-pengeluaran pemerintah bagi penyelenggaraan

³ PJA. Adriani, dalam Santosa Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1991, hlm. 2.

⁴ Suparman Soemahamidjadja, yang dikutip dari Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Terbaru, CV. Andi Offset, 2009, hlm. 2.

bidang keamanan, kesejahteraan, kehakiman, kepada pembangunan, dan lainnya yang ditujukan bagi pembayar pajak selaku anggota masyarakat.⁵

4. Smeets, dalam bukunya *De Economische Betekenis der Belastingen*, mengatakan bahwa : Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.⁶

Merujuk pada beberapa pengertian pajak, ciri dan karakteristik pajak yang membedakan dengan pungutan selain pajak, yaitu sebagai berikut :

1. Pajak dipungut didasarkan karena adanya undang-undang ataupun peraturan pelaksanaannya.
2. Terhadap pembayaran pajak tidak ada *tegen* prestasi yang dapat ditunjukkan secara langsung.
3. Pemungutannya hanya dapat dilakukan oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sehingga dikenal pajak pusat dan pajak daerah.
4. Hasil pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah, dan apabila terdapat kelebihan maka sisanya digunakan untuk *public investment*.
5. Pajak memiliki fungsi selain fungsi *budgetair* yaitu fungsi pajak untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara, juga memiliki fungsi *regulerend* yaitu fungsi pajak untuk mengatur masyarakat ke arah yang dikehendaki.⁷

⁵ Suparman Soemahamidjadja, yang dikutip dari Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak..... Ibid.*, hlm. 2-3.

⁶ PJA. Adriani, dalam Santosa Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1991, hlm. 4.

⁷ Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Terbaru, Andi Yogyakarta, 2009, hlm. 4-5.

B. Jenis-jenis Pajak.

Pajak dapat dikelompokkan dengan menggunakan kriteria tertentu, seperti dari segi administratif yuridis, titik tolak pemungutannya, berdasarkan sifatnya serta berdasarkan kewenangannya.

1. Segi administratif yuridis.

Penggolongan pajak dari segi administratif yuridis, menghasilkan apa yang dikenal dengan pajak langsung dan pajak tidak langsung. Pajak langsung dan pajak tidak langsung pun dapat dilihat dari berbagai sudut pandang juga, seperti:

a. Segi yuridis.

- 1) Dikatakan pajak langsung, apabila pajak dipungut secara periodik, berulang-ulang, tidak hanya dipungut satu kali pungut, yang pemungutannya dilakukan dengan menggunakan penetapan sebagai dasar dan kohir.

Contoh, pemungutan pajak penghasilan yang dilakukan secara periodik setiap tahun atau setiap masa pajak, yang pemungutannya menggunakan SPT.

- 2) Pajak tidak langsung, apabila pemungutannya dilakukan secara insidental (tidak berulang-ulang), yang dipungut setelah dipenuhinya *tatbestand*, serta tidak menggunakan kohir.

Contoh, Bea Materai, yang digunakan pada saat dokumen dibuat dan Pajak Pertambahan Nilai Atas Barang dan Jasa, yang dikenakan apabila terjadi penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak oleh pengusaha kena pajak.

b. Segi ekonomis.

- 1) Pajak langsung, yaitu pajak yang pembebanannya tidak dapat dialihkan kepada pihak lain, sehingga yang memiliki kewajiban pajak adalah pihak yang ditetapkan untuk membayar pajak, sebagaimana diterapkan dalam pajak penghasilan.

2) Pajak tidak langsung, adalah pajak dimana wajib pajak dapat mengalihkan beban pajaknya kepada pihak lain, sehingga terdapat perbedaan antara pihak yang menjadi wajib pajak dengan pihak yang benar-benar memikul beban pajak. Contoh, pajak pertambahan nilai, yang dikenakan terhadap Pengusaha Kena Pajak, yaitu pengusaha yang dalam lingkungan kerjanya menyerahkan barang dan/atau jasa kena pajak. Di sini yang menjadi wajib pajak adalah Pengusaha Kena Pajak sendiri, sedangkan yang benar-benar memikul beban pajaknya adalah konsumen yang membeli atau mengkonsumsi barang dan/jasa dari pengusaha tersebut. Melalui pajak tidak langsung ini terjadi pergeseran atau pengalihan beban pajak kepada pihak lain.⁸

2. Berdasarkan Titik Tolak Pemungutannya.

Pembebanan pajak berdasarkan titik tolak pemungutannya, akan menghasilkan dua jenis pajak pajak, yaitu :

a. Pajak Subjektif, adalah pajak yang pengenaannya berpangkal pada diri orang/badan yang dikenai pajak (wajib pajak), yang tahapnya dimulai dengan menetapkan orangnya, baru kemudian mencari syarat-syarat objeknya.

Merujuk pada Pasal 2 Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, ditentukan : bahwa yang menjadi subjek pajak, adalah : (1) Orang pribadi; (2) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak; (3) Badan; dan (4) Bentuk Usaha Tetap. Selanjutnya, akan dilihat apakah pihak-pihak tersebut mempunyai/ memperoleh penghasilan yang memenuhi syarat untuk dikenai pajak.

⁸ *Ibid.*, hlm. 9-10.

b. Pajak Objektif,

Yaitu pajak yang pengenaannya berpangkal pada objek yang dikenai pajak, dan untuk mengenakan pajaknya harus dicari subjeknya. Mekanismenya pertama-tama dilihat objeknya baik benda, atau keadaan, perbuatan, serta peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban membayar pajak, kemudian dicari subjeknya (orang atau badan) yang bersangkutan langsung tanpa mempersoalkan apakah subjeknya berada di Indonesia atau tidak.

Contoh, Pajak Penghasilan (PPh) (sebagai objeknya) yang diperoleh di Indonesia, kemudian dicari subjek yang akan dikenai pajak baik berkedudukan di Indonesia atau di luar Indonesia.⁹

3. Berdasarkan sifatnya.

Pembagian pajak berdasarkan sifatnya, akan memunculkan sebutan

a. Pajak bersifat pribadi (*persoonlijk*)/pajak perorangan.

Yaitu pajak yang dalam penetapannya memperhatikan keadaan diri serta keluarga wajib pajak. Penerapan pajak bersifat pribadi dikenakan terhadap Pajak Penghasilan, dimana dalam menentukan besarnya utang pajak, keadaan dan kemampuan wajib pajak harus diperhatikan, seperti status wajib pajak (menikah/belum), jumlah tanggungan, dan sebagainya.

b. Pajak kebendaan (*zakelijk*).

Yaitu pajak yang dipungut tanpa memperhatikan diri dan keadaan si wajib pajak, yang biasanya pajak kebendaan ini umumnya merupakan pajak tidak langsung, contohnya adalah Pajak Bea Materai, yang dikenakan terhadap setiap orang siapapun wajib pajaknya dan dalam keadaan bagaimanapun akan dikenakan pajak yang sama. Demikian pula dengan Pajak Kendaraan Bermotor, dimana setiap orang yang memiliki motor dengan merek, jenis, tahun pembuatan, besarnya silender, maupun spesifikasinya sama akan

⁹ *Ibid.*, hlm. 12-13.

dikenakan pajak yang sama, tanpa memperhatikan kemampuan pemiliknya serta cara memperoleh kendaraan bermotor tersebut.¹⁰

4. Berdasarkan kewenangan pemungutannya.

Melihat pajak dari kewenangan pemungutannya, dikenal :

- a. Pajak Pusat, yaitu pajak yang kewenangan pemungutannya ada pada pemerintah pusat, yaitu Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai Atas Barang dan Jasa (PPN), Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPn.BM), Bea Materai, dan Cukai.
- b. Pajak Daerah, yaitu pajak yang kewenangan pemungutannya diserahkan kepada pemerintah daerah, baik pada pemerintah provinsi maupun pemerintah kabupaten/kota. Pajak yang merupakan kewenangan pemerintah provinsi seperti : (1) Pajak Kendaraan Bermotor dan Kendaraan Di Atas Air; (2) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor dan Kendaraan di Atas Air; (3) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor; dan (4) Pajak Pengambilan dan Pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan.

Adapun Pajak Kabupaten/Kota, terdiri dari : (1) Pajak Hotel; (2) Pajak Restoran; (3) Pajak Hiburan; (4) Pajak Reklame; (5) Pajak Penerangan Jalan; (6) Pajak Pengambilan dan Pengolahan Bahan Galian Golongan C; dan (7) Pajak Parkir.

Di samping pajak-pajak sebagaimana disebutkan di atas, dimungkinkan bagi pemerintah kabupaten/kota untuk memungut pajak lainnya dengan ketentuan memenuhi syarat-syarat yang telah ditentukan undang-undang, seperti sifatnya merupakan pajak bukan retribusi, objek pajaknya bukan objek pajak provinsi.¹¹

¹⁰ *Ibid.*, hlm. 13-14.

¹¹ *Ibid.*, hlm. 15-16.

C. Fungsi Pajak.

Pajak sebagai gejala masyarakat memiliki fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*. Namun pada perkembangannya kedua fungsi pajak tersebut berkembang menjadi fungsi demokrasi dan fungsi redistribusi. Adapun keempat fungsi pajak tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Fungsi *budgetair*.

Yaitu fungsi pajak yang letaknya di sektor publik untuk mengumpulkan uang sebanyak-banyaknya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, yaitu pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan, dan bila *surplus* akan digunakan sebagai tabungan pemerintah untuk investasi pemerintah.¹²

2. Fungsi *regulerend*.

Yaitu fungsi pajak yang letaknya di luar bidang keuangan, dimana fungsi pajak tersebut akan digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu sebagaimana dikehendaki oleh pemerintah.

Keberhasilan fungsi *regulerend* dapat dilihat dampaknya dari rendahnya penerimaan negara sebagaimana yang diharapkan dari fungsi *budgetair*. Sebagai contoh, bila pemasukkan negara dari sektor cukai rokok atau minuman keras berkurang, memberikan indikasi konsumsi masyarakat terhadap produk tersebut berkurang.

Ada dua cara yang dapat dilakukan pemerintah untuk menerapkan fungsi *regulerend*, yaitu :

- a. Cara umum, dilakukan dengan menggunakan tarif pajak untuk mengadakan perubahan terhadap tarif yang bersifat umum. Tarif yang merupakan presentasi atau jumlah yang dikenakan terhadap basis pajak (*tax base*) yang berlaku secara umum dijadikan instrumen perwujudan fungsi pajak ini.¹³

¹² Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Penerbit Salemba Empat, 2004, hlm. 8.

¹³ Y. Sri Pudyatmoko, *Op.Cit.*, hlm. 17.

Dilihat dari berbagai macam tarif, yaitu tarif tetap, tarif proporsional (sebanding/sepadan), tarif progresif (persentase meningkat), maka tarif yang digunakan untuk melaksanakan fungsi *regulerend* yaitu penggunaan tarif progresif (persentase meningkat), yaitu tarif pemungutan pajak yang persentasenya semakin besar bila jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak juga semakin besar.

Menurut Rochmat Soemitro, penggunaan tarif progresif didasarkan pada teori ekonomi hukum H. Gossen II, yang menyatakan bahwa : “lebih banyak seseorang memiliki barang, maka manfaat batas marginal satuan berikutnya lebih kecil, oleh karena itu lebih mudah dikenakan pajak”.¹⁴

b. Cara khusus.

Pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang bersifat khusus dibedakan menjadi dua, yaitu :

1) Bersifat positif (insentif).

Yaitu adanya dukungan pemerintah terhadap kegiatan masyarakat yang bersifat positif melalui kebijakan perpajakan, dalam bentuk pemberian fasilitas perpajakan berupa : (a) Pemberian keringanan yang berbentuk pembebasan pajak (*tax holiday*) dan keringan pajak; (b) Penghapusan (*afschrijving*) pajak; (c) Pemberian pengecualian-kecualian; (d) Pemberian pengurangan pajak; dan (e) kompensasi.

2) Bersifat negatif (dis-insentif).

Yaitu cara yang dilakukan kearah sesuatu yang dikehendaki pemerintah dalam mengerem tindakan masyarakat yang tidak diinginkan selaku wajib pajak melalui pengaturan ke dalam berbagai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Misalnya pengenaan PPn.BM dalam

¹⁴ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT. Eresco, Bandung, 1992, hlm. 126.

mengerem konsumsi masyarakat terhadap barang mewah, atau pengenaan cukai terhadap produk tembakau, maupun minuman keras.¹⁵

3. Fungsi demokrasi.

Yaitu fungsi pajak yang merupakan salah satu wujud penjelmaan sistem gotong royong, termasuk pada kegiatan-kegiatan yang dilaksanakan pemerintah serta pembangunan bagi kemanfaatan bangsa dan negara. Melalui fungsi demokrasi ini, pemerintah dibebani kewajiban untuk memberikan pelayanan yang terbaik kepada masyarakat sebagai wajib pajak.¹⁶

4. Fungsi redistribusi.

Yaitu fungsi pajak yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat, yang terimplementasikan melalui penerapan tarif pajak progresif terhadap masyarakat yang memiliki penghasilan lebih besar dibandingkan dengan masyarakat yang berpenghasilan kecil.¹⁷

D. Sistem Pemungutan Pajak.

Sistem pemungutan pajak dapat dibagi menjadi 4 (empat) macam, yaitu :

1. *Official Assessment system*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemungut pajak (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang harus dibayar oleh seseorang.

Pada sistem ini masyarakat (wajib pajak) bersifat pasif dan menunggu dikeluarkannya suatu ketetapan pajak oleh fiskus, sehingga besarnya utang pajak seseorang baru diketahui setelah adanya surat ketetapan pajak.

2. *Self assessment system*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak. Dalam sistem ini wajib pajak yang aktif, sedangkan fiskus tidak turut campur dalam penentuan

¹⁵ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 18-19.

¹⁶ Wirawan B. Ilyas, *Op. Cit.*, hlm. 9.

¹⁷ *Ibid.*, hlm. 9.

besarnya pajak yang terutang seseorang kecuali wajib pajak melanggar ketentuan yang berlaku.

3. *Withholding system* adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga untuk memotong/memungut besarnya pajak yang terutang, selanjutnya menyetor dan melaporkannya kepada fiskus. Pada sistem ini fiskus dan wajib pajak tidak aktif. Fiskus hanya bertugas mengawasi saja pelaksanaan pemotongan/pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga.¹⁸

E. Pendekatan Pajak Dalam Berbagai Perspektif.

Pajak sebagai peralihan kekayaan dari rakyat kepada kas negara dapat dikaji dari berbagai sudut pandang seperti dari segi hukum, segi ekonomi, segi sosiologi, segi pembangunan, segi administratif, yang dapat digambarkan sebagaimana diuraikan di bawah ini.

1. Pendekatan pajak dari sudut pandang hukum.

Pendekatan pajak dari sudut pandang hukum lazim disebut dengan hukum pajak, yaitu suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.¹⁹ Dengan demikian, pajak dari segi hukum lebih menitikberatkan mengenai :

- a. Siapa-siapa yang menjadi subjek pajak dan wajib pajak;
- b. Objek-objek apa saja yang menjadi objek pajak;
- c. Kewajiban Wajib Pajak terhadap pemerintah;
- d. Timbul dan hapusnya utang pajak;
- e. Cara penagihan pajak; dan
- f. Cara mengajukan keberatan dan banding.²⁰

¹⁸ Sumyar, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Universitas Atma Jaya, Yogyakarta, 2004, hlm. 19-20.

¹⁹ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 1995, hlm. 25.

²⁰ Erly Suandi, *Hukum Pajak*, Penerbit Salemba Empat, Edisi 5, Jakarta, 2011, hlm. 16.

Rochmat Soemitro, memberikan pandangannya bahwa pajak dilihat dari segi hukum didefinisikan sebagai perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi terjadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang memenuhi syarat (*tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.²¹

Berdasarkan uraian di atas, maka pajak dilihat dari segi hukum memiliki unsur-unsur sebagai berikut :

- a. Pajak merupakan sebuah perikatan;
- b. Perikatan itu mewajibkan seseorang memenuhi syarat subjek dan syarat objek;
- c. Syarat itu ditentukan dalam undang-undang;
- d. Kewajiban itu adalah kewajiban untuk membayar sejumlah uang kepada negara;
- e. Pembayaran tersebut dapat dipaksakan;
- f. Pembayaran tersebut tanpa kontraprestasi langsung; dan
- g. Digunakan untuk membiayai pengeluaran negara.

Mengutip pendapat yang disampaikan Rochmat Soemitro, pajak merupakan perikatan, dimana perikatan sendiri merupakan suatu hubungan hukum dalam lapangan harta kekayaan antara dua orang atau lebih dimana pihak yang satu berhak atas prestasi dan pihak lain berkewajiban memenuhi prestasi. Sesuai dengan Pasal 1233 KUH Perdata, perikatan bersumber dari perjanjian dan undang-undang. Perikatan yang bersumber dari undang-undang juga terbagi dalam perikatan yang bersumber karena undang-undang saja dan undang-undang karena perbuatan manusia, yang di dalamnya terbagi ke dalam

²¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Op.Cit., hlm. 51.

perbuatan manusia menurut hukum dan perbuatan manusia melawan hukum. Terdapat perbedaan antara perikatan yang bersumber dari perjanjian dengan perikatan yang bersumber dari undang-undang. Pada perikatan yang bersumber dari undang-undang, maka perikatan tersebut terjadi dengan sendirinya oleh karena suatu keadaan atau peristiwa yang membebankan kepada seseorang (Wajib Pajak) untuk memenuhinya tanpa menghiraukan apakah dikehendakinya atau tidak. Perikatan yang bersumber dari perjanjian sesuai dengan Pasal 1320 KUH Perdata tentang Syarat Sahnya Perjanjian, menyebutkan bahwa suatu perjanjian harus memenuhi adanya syarat kesepakatan yaitu kesesuaian antara pihak yang satu dengan pihak yang lainnya, dan apa yang diharapkan oleh pihak yang satu juga diharapkan oleh pihak lainnya. Melihat kedua perbedaan perikatan yang bersumber dari perjanjian dan undang-undang tersebut, maka hukum pajak Indonesia tidak bersumber dari perjanjian tetapi bersumber dari undang-undang, karena undang-undang perpajakan tidak mengenal akta kompromis fiscal atau hukum pajak tidak mengenal akta kompromis. Oleh karena itu, melihat kedudukan pajak dalam sistem hukum Indonesia, tidak ditempatkan dalam lapangan hukum privat, tetapi di dalam lapangan hukum publik. Namun demikian, banyak pungutan-pungutan pajak didasarkan pada suatu perbuatan dimana dua orang atau lebih saling melakukan perjanjian.

Mengingat hukum pajak bukan merupakan hukum privat, maka ketika seseorang atau Wajib Pajak telah memenuhi *tatbestand*, maka wajib pajak tersebut harus memenuhi ketentuan perpajakan tersebut yang pemenuhannya dapat dipaksakan tanpa ada kontra prestasi yang langsung diterima oleh Wajib Pajak. Adapun uang yang diterima pihak fiskus dimasukkan dalam APBN untuk pajak pusat dan APBD untuk pajak daerah, yang digunakan untuk

membayai pengeluaran-pengeluaran umum, membiayai pembangunan, dan apabila ada kelebihannya digunakan untuk *public saving*.²²

2. Pendekatan pajak dari sudut pandang ekonomi.

Dilihat dari segi ekonomi pajak dapat dilihat dari sisi mikro ekonomi maupun makro ekonomi. Menurut Rochmat Soemitro, dari segi mikro ekonomi pajak mengurangi *income* individu, mengurangi daya beli seseorang, mengurangi kesejahteraan individu, serta mengubah pola hidup wajib pajak.²³

Adanya pengurangan dari segi pendapatan individu, dapat digambarkan karena pajak merupakan gejala masyarakat, artinya pajak hanya ada dalam masyarakat, tidak akan ada pajak tanpa masyarakat. Masyarakat yang dimaksud adalah masyarakat hukum atau *Gemeinschaft* menurut istilah Ferdinand Tönnies bukan masyarakat yang bersifat *Gesellschaft*.²⁴ Masyarakat adalah kumpulan manusia yang pada suatu waktu berkumpul di suatu tempat dengan tujuan tertentu, dan negara adalah masyarakat yang memiliki tujuan bersama sebagaimana dapat dilihat dari Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 alinea keempat bahwa tujuan dibentuknya pemerintah Indonesia adalah mewujudkan masyarakat adil, makmur, merata materil maupun spiritual berdasarkan Pancasila di dalam wadah negara Kesatuan Republik Indonesia yang merdeka, berdaulat, bersatu dalam suasana perikehidupan yang aman, tentram, tertib, dan damai. Guna mewujudkan tujuan tersebut, maka pemerintah melakukan pembangunan di segala bidang kehidupan, dan guna membiayai pembangunan tersebut diperlukan modal yang sumber pendanaannya salah satunya diperoleh melalui pembayaran pajak. Pembayaran pajak inilah yang dapat mengurangi *income* individu, mengurangi daya beli seseorang, mengurangi kesejahteraan individu, serta mengubah pola hidup wajib pajak.

²² Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 29-30.

²³ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1992, hlm. 13.

²⁴ Rochmat Soemitro, 1987, hlm.1. dikutip dari Sumyar, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, *Op. Cit.*, hlm. 30.

Dari segi makro ekonomi atau dari segi rumah tangga negara pajak merupakan penghasilan (*income*) bagi negara tanpa menimbulkan kewajiban bagi negara secara langsung terhadap si wajib pajak, dimana hasil pemungutan pajak tersebut digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran untuk pembangunan guna mewujudkan kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu, dari segi makro pajak dapat didefinisikan sebagai peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan, yang dapat dipaksakan dan mengurangi *income* anggota masyarakat, tanpa memperoleh imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, untuk membiayai pengeluaran negara (masyarakat).²⁵

Ditinjau dari sudut pandang ekonomi, pajakpun dapat digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan ekonomi, seperti untuk menghambat inflasi atau untuk memberikan insentif kepada investor yang menanamkan modalnya di Indonesia, serta untuk melindungi atau memproteksi industri atau produk dalam negeri.

3. Pendekatan pajak dari sudut Keuangan/*Finansial*.

Pendekatan pajak dari segi keuangan memiliki kaitan erat dengan keuangan negara, dan keuangan negara sendiri memiliki kaitan dengan bidang ilmu ekonomi, yaitu ilmu yang mempelajari soal-soal yang berkaitan dengan perbelanjaan rumah tangga negara, atau ilmu yang mempelajari penerimaan dan pengeluaran negara yang dilakukan oleh negara.²⁶

Menurut Van Der Kamp, keuangan negara meliputi semua hak yang dapat dinilai dengan uang dan segala sesuatu (uang/barang) yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan hak-hak tersebut. Van Der Kamp melihat keuangan negara tersebut hanya dalam arti sempit hal itu dapat dilihat dari

²⁵ *Ibid.*, hlm. 16.

²⁶ Soetrisno, *Dasar-dasar Ilmu Keuangan Negara*, Cetakan 2, Penerbit Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta, 1982, hlm. 1.

pendapatnya yang hanya melihat keuangan negara dari sisi hak saja tanpa melihat kewajibannya.

Keuangan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara adalah : “Semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban negara tersebut”.

Adapun yang menjadi ruang lingkup keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, yaitu : salah satu diantaranya adalah hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman, dan kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara serta membayar tagihan pihak ketiga.

Diakui bahwa pajak bukan merupakan satu-satunya penerimaan negara yang menjadi sumber pendanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), ada penerimaan dari minyak dan gas bumi serta penerimaan dari sektor bukan pajak (PNBP). Namun demikian, dari sektor-sektor tersebut hampir 70% (tujuh puluh persen) penerimaan negara dari sektor pajak dapat menutupi sebagian besar Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Oleh karena itu, dengan jumlah penduduk Indonesia sebanyak lebih dari 250 juta pada tahun 2015 merupakan potensi yang sangat besar untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak sebagai suatu bentuk kegotongroyongan nasional dalam melakukan pembangunan nasional.

4. Pendekatan pajak dari sudut pandang sosiologi.

Pendekatan pajak dari sudut pandang sosiologi akan menitikberatkan pajak dari sudut pandang masyarakat, yaitu “Apa akibat pungutan pajak terhadap masyarakat”, dan “apa manfaat pajak bagi masyarakat”.

Mengkaji apa akibat pungutan pajak terhadap masyarakat, salah satu diantaranya yaitu pajak mengurangi *income* individu, mengurangi daya beli

seseorang, mengurangi kesejahteraan individu, serta mengubah pola hidup wajib pajak.²⁷

Adanya pengurangan kesejahteraan individu akibat pembayaran pajak, mewajibkan kepada negara sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan UUD 1945 untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat, sebagai kontra prestasi tidak langsung dari negara, sehingga masyarakat mendapatkan manfaat dari pembayaran pajaknya.

Negara kesejahteraan mengacu pada peran pemerintah yang reponsif dalam mengelola dan mengorganisasikan penerimaan dari sektor pajak sehingga mampu menjalankan tanggung jawabnya untuk menjamin ketersediaan pelayanan kesejahteraan dasar dalam tingkat tertentu bagi masyarakat.²⁸ Negara kesejahteraan ini menjadi tujuan yang memang harus diupayakan dan diperjuangkan. Negara kesejahteraan bukan hanya suatu upaya mencapai kemakmuran yang diukur dengan indikator-indikator utama ekonomi, melainkan bagaimana tata kelembagaan dapat menciptakan ekonomi yang memang menghasilkan kesejahteraan sosial.²⁹

5. Pendekatan pajak dari sudut pandang pembangunan.

Tujuan pembangunan nasional sebagaimana disebutkan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 alinea keempat, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa serta ikut serta melaksanakan ketertiban dunia dan perdamaian abadi serta keadilan sosial. Guna mewujudkan tujuan tersebut, maka pemerintah melakukan pembangunan sebagai suatu proses perubahan yang diupayakan, yang dilaksanakan secara terus menerus dan berkesinambungan, menuju kepada suatu tatanan kehidupan yang lebih baik dalam segala bidang kehidupan, yang manfaatnya bukan hanya dirasakan oleh

²⁷ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak, OP. Cit.*, hlm. 13.

²⁸ An an Chandrawulan, *Hukum Perusahaan Multinasional Liberalisasi Hukum Perdagangan Internasional dan Hukum Penanaman Modal*, PT. Alumni, Bandung, 2011, hlm. 16.

²⁹ *Ibid.*, hlm. 17.

kalangan masyarakat kelompok tertentu saja, tetapi terhadap seluruh masyarakat. Guna mewujudkan tujuan pembangunan pajak berperan sebagai salah satu penerimaan negara. Melalui fungsi pajak yang bersifat *budgetair*, yaitu fungsi pajak untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya dalam kas negara selain untuk membiayai pengeluaran rutin juga untuk membiayai pembangunan.

F. Timbul dan Hapusnya Utang Pajak.

1. Timbulnya Utang Pajak.

Berbicara utang pajak serta hapusnya utang pajak, tidak dapat dilepaskan dari konsep hukum perdata, sebagai hukum yang mengatur kepentingan antara warga negara perseorangan yang satu dengan warga negara perseorangan yang lain yang khususnya bergerak di bidang privat. Antara hukum pajak dengan hukum perdata memiliki kaitan yang cukup erat, karena kebanyakan hukum pajak mencari dasar pemungutan pajaknya atas kejadian, keadaan dan perbuatan hukum yang bergerak dalam lingkungan hukum perdata, seperti jual beli, pendapatan, pemilikan harta kekayaan, pemindahan hak waris, dan sebagainya.

Selain itu, Mr. W.F. Prins, Guru Besar Universitas Indonesia di bidang Hukum Pajak dalam bukunya "*Het Burgerlijk Recht : Algemeen Deel*", menyebutkan bahwa adanya hubungan antara hukum pajak dengan hukum perdata, karena banyak istilah-istilah hukum perdata dalam perundang-undangan perpajakan, salah satu di antaranya adalah utang pajak dan hapusnya utang pajak.³⁰

Guna memberikan pemahaman tentang utang pajak, pertama-tama akan dibahas terlebih dahulu mengenai utang, selanjutnya dibahas mengenai pajak, baru kemudian dibahas utang pajak. Konsep utang dalam hukum perdata merupakan suatu perikatan, yaitu hubungan hukum antara dua orang atau lebih, dimana pihak yang satu (orang atau badan hukum sebagai subjek hukum) berkewajiban untuk memenuhi prestasi dan

³⁰ Erly Suandi, *Op. Cit.*, hlm. 13.

pihak yang lain berhak atas prestasi. Prestasi menurut Pasal 1234 KUH Perdata, yaitu (1) Memberi sesuatu; (2) Berbuat sesuatu; dan (3) Tidak melakukan sesuatu perbuatan tertentu.

Sebagai suatu perikatan, untuk terjadinya utang harus ada dua pihak, yaitu pihak yang berkewajiban (debitur) dan pihak yang berhak disebut dengan pihak kreditur, yang dalam hukum perdata lazimnya didahului dengan adanya perjanjian. Namun utang dalam kaitannya dengan hukum pajak, bukan merupakan hukum privat tetapi merupakan hukum publik, sehingga timbulnya utang pajak bukan didasarkan karena perikatan yang bersumber dari perjanjian tetapi perikatan yang bersumber dari undang-undang, yaitu perikatan yang terjadi dengan sendirinya karena dipenuhinya *tatbestand* (keadaan, perbuatan, dan peristiwa) yang membebankan kepada wajib pajak untuk memenuhinya tanpa menghiraukan apakah disetujui/tidak. Hubungan hukumnya terjadi antara dua pihak yang posisinya tidak memiliki kedudukan yang sama seperti halnya utang dalam hukum perdata. Pada utang pajak, kedudukan debitur dalam hal ini wajib pajak sebagai pihak yang berkewajiban untuk memenuhi pembayaran pajak, dan kreditur dalam hal ini fiskus sebagai pihak yang menerima pajak, tanpa memiliki kewajiban untuk melakukan *tegen* prestasi secara langsung dari pembayaran pajak yang dilakukan Wajib Pajak. Bahkan jika Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakannya, fiskus memiliki hak untuk melakukan penagihan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Pertanyaannya adalah pada saat kapan utang pajak timbul. Utang pajak timbul karena undang-undang. Menurut Pasal 1233 KUH Perdata Perikatan yang bersumber dari undang-undang terbagi dalam undang-undang saja dan undang-undang karena perbuatan manusia. Dari kedua sumber perikatan berdasarkan undang-undang tersebut, dapat dikaji dari dua teori atau ajaran, yaitu :

1. Ajaran materiil.

Berdasarkan ajaran materiil, utang pajak timbul karena perikatan yang bersumber dari undang-undang saja. Seseorang memiliki kewajiban untuk

memenuhi ketentuan perpajakan setelah dipenuhinya *tatbestand*, yaitu rangkaian dari perbuatan-perbuatan, keadaan-keadaan, atau peristiwa-peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak, seperti :

- a. Perbuatan-perbuatan, misalnya pengusaha melakukan impor barang.
- b. Keadaan-keadaan, misalnya kepemilikan atas harta baik barang bergerak dan tidak bergerak.
- c. Peristiwa, misalnya mendapatkan hadiah.

2. Ajaran formil.

Berdasarkan ajaran formil, utang pajak timbul karena perikatan yang bersumber dari undang-undang karena perbuatan manusia, dalam hal ini perbuatan fiskus melalui pemberian surat ketetapan pajak, sebagaimana diterapkan pada Pajak Bumi dan Bangunan, dimana seseorang walaupun memiliki hak atas tanah dan bangunan atau telah dipenuhinya (*tatbestand*) tetapi menurut ajaran formil sebelum adanya surat ketetapan pajak, maka belum ada utang pajak.³¹

Apabila kedua ajaran timbulnya utang pajak tersebut, dihubungkan dengan asas pemungutan pajak, maka dapat disimpulkan bahwa :

1. Ajaran materil diimplementasikan melalui asas *self assessment system*, yaitu sistem pemungutan pajak dimana wajib pajak harus menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan jumlah pajak yang terutang. Aparat fiskus hanya melakukan penyuluhan dan pengawasan untuk mengetahui kejujuran wajib pajak.
2. Ajaran formil diimplementasikan melalui asas *official assessment system*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang harus dilunasi terutang oleh Wajib Pajak dihitung dan ditetapkan oleh fiskus/aparat pajak.

³¹ *Ibid.*, hlm. 93-94.

Berdasarkan sistem ini utang pajak Wajib Pajak bersifat pasif, dan utang pajaknya timbul setelah ada ketetapan pajak dari fiskus.³²

2. Hapusnya Utang Pajak.

Sebelum membahas mengenai hapusnya utang pajak, akan disampaikan terlebih dahulu mengenai hapusnya perjanjian sebagaimana diatur pada Titel ke 4 Buku III KUH Perdata. Secara umum, “hapusnya perjanjian” dapat juga disebut “hapusnya persetujuan” berarti menghapuskan semua pernyataan kehendak yang telah dituangkan dalam persetujuan bersama antara pihak kreditur dan debitur. Di dalam hukum perdata, mengenai hapusnya perikatan diatur dalam Pasal 1381 KUH Perdata, yang menyebutkan hapusnya perikatan karena :³³

a. Pembayaran (*betaling*).

Pengertian “pembayaran/*betaling*” menurut undang-undang harus dipahami secara luas, bukan hanya terbatas pada pelunasan utang semata-mata, karena ditinjau dari segi yuridis teknis tidak selamanya mesti berbentuk sejumlah uang atau barang tertentu, tetapi dapat juga dengan pemenuhan jasa misalnya seorang kontraktor yang mengerjakan pemborongan rumah termasuk dalam arti pembayaran. Bahkan tidak melakukan suatu perbuatan tertentu sesuai dengan yang diperjanjikan, merupakan salah satu bentuk pembayaran. Hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 1234 KUH Perdata tentang macam-macam prestasi, yaitu : (1) Memberi sesuatu; (2) Berbuat sesuatu; dan (3) Tidak melakukan sesuatu perbuatan tertentu.

Apabila mencoba melakukan perbandingan antara pembayaran menurut hukum perdata dengan pembayaran menurut hukum pajak, maka dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Sama halnya dengan hukum perdata, “pembayaran/*betaling*” menghapuskan utang pajak. Namun perbedaannya dengan konsep pembayaran menurut hukum perdata, pembayaran yang dapat menghapuskan utang pajak hanya pembayaran

³² *Ibid.*, hlm. 94.

³³ R. Setiawan, *Pokok-pokok Hukum Perikatan*, Putra Abardin, Bandung, 1978, hlm. 107.

dalam bentuk uang. Lazimnya Kas Negara maupun Kantor Pos dan Giro, tidak menerima cek dan giro sebagai alat pembayaran, alasannya dari segi keamanan sehingga Kas Negara/Kantor Pos dan Giro tidak perlu lagi melakukan pengecekan apakah dananya tersedia atau tidak. Namun demikian, pembayaran utang pajak melalui pos wesel dapat dibenarkan, dengan ketentuan memperhatikan hal-hal sebagai berikut : (1) pos wesel harus dialamatkan kepada Kepala Kantor Kas Negara; (2) Menyebutkan nama jelas, alamat, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), jenis dan tahun pajak, besarnya pembayaran, nomor kohir.³⁴

2. Di dalam hukum perdata, salah satu syarat untuk timbulnya kewajiban melakukan pembayaran harus didahului oleh tindakan hukum yang menimbulkan hubungan hukum, seperti hubungan jual beli, sewa menyewa dan lain-lain yang sebelumnya sesuai Pasal 1320 ayat (1) KUH Perdata didasarkan karena kesepakatan. Utang pajak merupakan perikatan yang bersumber dari undang-undang, maka utang pajak timbul dengan sendirinya setelah dipenuhinya *tatbestand*, tanpa menghiraukan apakah Wajib Pajak menghendaknya atau tidak.
3. Sama halnya dengan hukum perdata, pada umumnya pembayaran tidak mendasarkan formalitas tertentu, maka pembayaran merupakan tindakan nyata bukan tindakan hukum, namun yang perlu dipahami bahwa pembayaran yang dilakukan seseorang/Wajib Pajak itu dimaksudkan untuk memenuhi prestasi perjanjian atau kewajiban pembayaran utang pajak sudah cukup bagi hukum.
4. Berdasarkan ketentuan Pasal 1382 KUH Perdata, pihak yang dapat melakukan pembayaran baik dalam hukum perdata maupun dalam penghapusan utang pajak dapat dilakukan oleh orang ketiga/pihak ketiga yang sama sekali tidak berkepentingan dalam pemenuhan kewajiban utang tersebut, asal pihak

³⁴ Sumyar, *Op. Cit.*, 2004, hlm. 83-84.

tersebut bertindak untuk dan atas nama yang memiliki kewajiban perjanjian maupun kewajiban untuk membayar utang pajak.

5. Di dalam Pasal 1385 ayat (1) KUH Perdata, untuk sahnya pembayaran harus dilakukan kepada orang yang berhak menerimanya, yaitu : (1) Kepada kreditur itu sendiri *in person*; (2) Kepada seseorang yang telah diberi kuasa oleh kreditur menerima pembayaran; (3) kepada seseorang yang telah ditunjuk hakim berhak menerima pembayaran; atau (4) Orang-orang yang berhak menurut ketentuan undang-undang.

Berkaitan dengan pihak yang berhak untuk menerima pembayaran, maka undang-undang menentukan bahwa yang memiliki hak untuk menerima pembayaran adalah pihak fiskus/pemerintah.

6. Selanjutnya, berkaitan dengan tempat pembayaran Pasal 1393 KUH Perdata menentukan bahwa pembayaran sesuai dengan perjanjian, dilakukan di tempat yang telah ditentukan. Jika tempat pembayaran tidak ditentukan, pembayaran harus dilakukan di tempat barang objek prestasi terletak. Berbeda dengan ketentuan hukum perdata, ketentuan tempat pembayaran menurut hukum pajak bahwa utang pajak harus dibayarkan pada Kantor Kas Negara, dan bagi tempat yang tidak ada Kantor Kas Negara utang pajak dibayar pada Kantor Pos dan Giro sebagai kantor persepsi (Kantor Pos yang menjalankan Kas Negara), maupun dibayarkan pada Bank-bank Negara yang ditunjuk.³⁵
7. Apabila bertitik tolak dari ketentuan undang-undang, tidak ada pengaturan tentang bukti pembayaran, sehingga timbul anggapan bahwa, kreditur tidak wajib memberi tanda bukti pembayaran atau kwitansi tanda penerimaan. Namun, bagi Wajib Pajak merupakan hak bagi Wajib Pajak untuk mendapatkan bukti pembayaran utang pajak, sehingga apabila ada persoalan yang berkaitan dengan perpajakan, melalui bukti pembayaran pajak tersebut Wajib Pajak dapat menggunakannya sebagai alat bukti.

³⁵ *Ibid.*, hlm. 84.

b. Penawaran Pembayaran Tunai Diikuti dengan Penitipan (*Konsignasi*).

Sesuai Pasal 1381 KUH Perdata, undang-undang memberi kemungkinan bagi debitur melunasi utang perjanjian dengan jalan penawaran pembayaran tunai yang diikuti dengan penitipan/*konsignasi*. Hal seperti ini dapat terjadi apabila kreditur lalai atau enggan menerima pembayaran atau penyerahan benda prestasi. Dengan tindakan penawaran pembayaran tunai diikuti penitipan, debitur telah dibebaskan dari pembayaran dengan mengakibatkan hapusnya perjanjian. Penawaran pembayaran tunai diikuti penitipan hanya mungkin terjadi dalam perjanjian yang berbentuk : (1) Pembayaran sejumlah uang, atau (2) Dalam perjanjian menyerahkan (*levering*) sesuatu benda bergerak.

Syarat sahnya penawaran pembayaran dan *konsignasi* diatur dalam Pasal 1405 KUH Perdata, yaitu :

1. Sebagai syarat formal, penawaran pembayaran harus langsung dilakukan debitur kepada kreditur.
2. Penawaran harus dilakukan oleh seseorang yang berkewajiban melakukan pembayaran yaitu debitur atau pihak ketiga yang bertindak untuk dan atas nama debitur.
3. Penawaran pembayaran yang dilakukan : (a) Harus untuk seluruh utang yang sudah waktunya dapat ditagih, (b) Harus meliputi bunga yang sudah dapat ditagih, dan (3) Demikian juga ongkos-ongkos, biaya-biaya yang belum dikeluarkan yang akan diperhitungkan belakangan.
4. Pembayaran yang ditawarkan harus berbentuk mata uang resmi yang sah sebagai alat pembayaran.
5. Penawaran harus dilakukan pada saat pembayaran yang diperjanjikan telah sampai.
6. Penawaran harus dilakukan di tempat yang telah ditentukan dalam perjanjian.

7. Penawaran harus dilakukan oleh notaris atau juru sita yang didampingi oleh dua orang saksi.³⁶

Penawaran pembayaran tunai yang telah dilakukan debitur dengan memenuhi syarat-syarat sebagaimana diatur dalam Pasal 1405 KUH Perdata, berakibat debitur terlepas dari pemaksaan pembayaran. Akibat lebih lanjut dari pembebasan debitur dalam penawaran dan penitipan, maka dalam perjanjian timbal balik, dengan adanya *konsignasi* debitur dapat menuntut : (a) Pemenuhan perjanjian; (b) ganti rugi; dan (c) pembatalan perjanjian dengan alasan wanprestasi. Bahkan, dengan adanya konsignasi berakibat debitur harus dibebaskan dari pembayaran bunga terhitung sejak tanggal hari *konsignasi*, dan sejak adanya *konsignasi*, debitur dibebaskan dari kewajiban pemeliharaan/penjagaan benda terhitung sejak hari tanggal penitipan dan beralih menjadi tanggung jawab kreditur. Selanjutnya, dalam perjanjian timbal balik, debitur dapat menuntut ‘*tegen prestasi*’ sejak *konsignasi* dilakukan.

Konsignasi dinyatakan berharga adalah *konsignasai* yang telah memperoleh putusan hakim, sehingga menghapuskan utang perjanjian, dan debitur tidak boleh lagi mengambil barang *konsignasi*, sekalipun ada izin kreditur.

Mengingat adanya *konsignasi* sebagai akibat kelalaian kreditur, maka berdasarkan Pasal 1407 KUH Perdata, ongkos yang timbul dari penawaran dan *konsignasi*, menjadi beban yang harus dipikul oleh kreditur karena didasarkan pada anggapan bahwa dengan adanya penawaran yang diikuti penitipan berarti kreditur telah berada dalam keadaan lalai, kecuali apabila debitur menarik kembali barang tersebut, maka beban perongkosan harus dipikul oleh debitur dan menghilangkan kelalaian kreditur. Apabila mengkaji uraian tentang konsignasi, maka cara hapusnya perjanjian melalui konsignasi tersebut, agak sulit untuk diterapkan sebagai salah satu cara menghapuskan utang pajak.

³⁶ *Ibid.*, hlm. 114.

c. Pembaharuan utang (*novasi*).

Novasi berarti “pembayaran utang” yang dilahirkan atas dasar persetujuan. Para pihak membuat persetujuan dengan jalan menghapuskan perjanjian lama dan pada saat yang bersamaan dengan penghapusan tadi, perjanjian diganti dengan perjanjian baru, dengan hakikat jiwa perjanjian baru serupa dengan perjanjian terdahulu. Sekalipun pada prinsipnya novasi bertujuan menghapuskan perjanjian, namun hubungan hukum perjanjian lama dilanjutkan dalam bentuk perjanjian baru. Hal ini disebabkan penghapusan perjanjian dan hubungan hukum yang lama, bersamaan atau diikuti sekaligus dengan bentuk perjanjian dan hubungan hukum yang baru yang mengambil posisi di atas perjanjian dan hubungan hukum lama.

Ada tiga macam novasi :

1. Novasi objektif, dimana perikatan yang telah ada diganti dengan perikatan lain.
 - a. Mengganti atau mengubah isi dari pada perikatan.
Penggantian perikatan terjadi, jika kewajiban debitur atas suatu prestasi tertentu diganti oleh prestasi lain. Misalnya kewajiban untuk membayar sejumlah uang tertentu diganti dengan kewajiban untuk menyerahkan sesuatu barang tertentu.
 - b. Mengubah sebab daripada perikatan. Misalnya ganti rugi atas dasar perbuatan melawan hukum diubah menjadi utang piutang.

2. Pada novasi subjektif pasif dapat terjadi dua cara penggantian debitur, yaitu :
 - a. *Expromissie*, dimana debitur semula diganti oleh debitur baru, tanpa bantuan debitur semula.
Contoh : A (debitur) berutang kepada B (kreditur)
B (kreditur) membuat persetujuan dengan C (debitur baru), bahwa C, akan menggantikan kedudukan A selaku debitur dan A akan dibebaskan oleh B dari utangnya.

- b. *Delegatie*, dimana terjadi persetujuan antara debitur, kreditur semula dan debitur baru. Tanpa persetujuan dari kreditur, debitur tidak dapat diganti dengan debitur lainnya.

Contoh : A (debitur lama) berutang kepada B (kreditur) dan kemudian A mengajukan C sebagai debitur baru kepada B, antara B dan C diadakan persetujuan bahwa C akan melakukan apa yang harus dipenuhi oleh A terhadap B dan A dibebaskan dari kewajibannya oleh B.

- c. Novasi subjektif aktif selalu merupakan persetujuan segitiga, karena debitur perlu mengikatkan dirinya dengan kreditur baru.³⁷

Juga novasi dapat terjadi secara bersamaan penggantian baik kreditur maupun debitur (*double novasi*).

Contoh : A berutang Rp. 10.000,- kepada B dan B berutang kepada C dalam jumlah yang sama. Dengan novasi dapat terjadi bahwa A menjadi berutang kepada C sedangkan A terhadap B dan B terhadap C dibebaskan dari kewajiban-kewajibannya.

Sesuai Pasal 1414 KUH Perdata, ditentukan bahwa *novasi* hanya dapat terjadi antara orang-orang yang cakap untuk membuat perikatan. Jika orang yang melakukan *novasi* tidak cakap untuk membuat perikatan maka *novasi* tersebut dapat dibatalkan. Selanjutnya Pasal 1415 KUH Perdata menentukan bahwa kehendak untuk mengadakan *novasi* harus tegas ternyata dari perbuatan hukumnya.

Secara umum undang-undang tidak menyebutkan secara jelas tentang akibat-akibat apa yang timbul dari suatu *novasi*, namun demikian merujuk pada Pasal 1418 KUH Perdata salah satu akibat *novasi* debitur lama yang telah dibebaskan kewajibannya oleh kreditur dengan adanya penunjukan atau pendelegasian kepada debitur baru, maka kreditur tak dapat lagi meminta pembayaran kepada debitur lama,

³⁷ *Ibid.*, hlm. 116.

sekalipun debitur baru jatuh pailit atau debitur baru ternyata orang yang tak kuasa melakukan tindakan hukum (kecuali kedua hal tadi telah diperjanjikan pada waktu terjadinya *novasi*). Pada *novasi* objektif, titik tolaknya adalah penghapusan perjanjian lama, kemudian pada tempat yang sama berdiri/lahirlah perjanjian perhutangan baru. Demikian juga pada *novasi* subjektif. Tujuannya untuk penghapusan perjanjian, sehingga hubungan hukum antara kreditur lama dengan debitur atau antara debitur lama dengan kreditur terhapus dan tidak mengikat lagi. Sama halnya dengan penawaran pembayaran tunai, maka pembaharuan utang atau (*novasi*) sebagai cara hapusnya utang, tidak dapat diterapkan pada cara hapusnya utang pajak.

d. Kompensasi.

Kompensasi adalah satu cara hapusnya perikatan yang diakibatkan berjumpanya dua pribadi yang sama-sama berkedudukan sebagai debitur antara yang satu dengan yang lain yang mewajibkan para pihak saling melunasi dan membebaskan diri dari perhutangan. Konsep kompensasi ini kemudian diadopsi dalam hukum pajak sebagai salah satu cara hapusnya utang pajak yang dilakukan melalui cara pemindahan kelebihan pajak pada suatu jenis pajak (pada tahun yang sama atau tahun yang berbeda) dengan menutup kekurangan utang pajak atas jenis pajak yang sama atau jenis pajak lainnya (juga pada tahun yang sama atau tahun yang berbeda).³⁸ Tujuan kompensasi secara umum terletak pada “penyederhanaan” pembayaran yang simpang siur antara pihak-pihak.

Sesuai dengan Pasal 1427 KUH Perdata, syarat-syarat terjadinya kompensasi adalah: (1) Dua orang secara timbal balik merupakan debitur satu dari pada yang lain; (2) Objek perikatan berupa sejumlah uang, atau barang yang sejenis yang dapat dipakai habis; (3) Piutang-piutangnya sudah dapat ditagih; dan (4) Piutang-piutangnya dapat diperhitungkan dengan segera.

³⁸ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 23.

Selanjutnya, menurut Pasal 1426 KUH Perdata, jika syarat-syarat untuk kompensasi telah ada, maka kompensasi terjadi demi hukum, dan untuk terjadinya kompensasi dikenal dua pendapat, yaitu : (1) Kompensasi terjadi secara otomatis (ajaran Martius); dan (2) Untuk kompensasi diperlukan pernyataan (ajaran Azo). Dari kedua ajaran tersebut, ajaran Azo memiliki kecocokan untuk diterapkan dalam menentukan saat terjadinya kompensasi dalam penghapusan utang pajak, karena untuk memindahkan kelebihan pajak pada suatu jenis pajak (pada tahun yang sama atau tahun yang berbeda) dengan menutup kekurangan utang pajak atas jenis pajak yang sama atau jenis pajak lainnya (juga pada tahun yang sama atau tahun yang berbeda) terjadi atas dasar “tuntutan” atau “permintaan” Wajib Pajak kepada fiskus, sehingga agak sulit menerimanya sebagai sesuatu peristiwa yang terjadi dengan sendirinya secara diam-diam. Dengan demikian, penerapan ketentuan Pasal 1426 KUH Perdata dapat dikesampingkan dalam hukum pajak.

e. Percampuran utang (*konfusio*).

Percampuran utang atau *konfusio* terjadi akibat keadaan “bersatunya” kedudukan debitur dan kreditur pada diri seseorang. Berdasarkan Pasal 1436 KUH Perdata bahwa : dengan bersatunya kedudukan debitur dan kreditur pada diri seseorang dengan sendirinya menurut hukum telah terjadi “percampuran utang” atau *konfusio* dan dengan sendirinya pula semua tagihan menjadi hapus. *Konfusio* terjadi kebanyakan pada bentuk-bentuk kedudukan, dimana debitur menjadi ahli waris dari kreditur, jika seorang kreditur meninggal dunia dan meninggalkan seorang debitur yang kebetulan menjadi ahli waris, dengan sendirinya si debitur tadi sekaligus menjadi kreditur terhadap budel harta warisan, atau seorang penyewa rumah yang telah membeli rumah yang disewanya, dengan sendirinya pembayaran harga rumah sewa menghapuskan perjanjian sewa menyewa. Berdasarkan Pasal 1435 KUH Perdata *konfusio* dengan sendirinya terjadi menurut hukum apabila pada diri seseorang telah bersatu kedudukan debitur dan kreditur, akibatnya perjanjian utang hapus dengan sendirinya. Namun pada hakikat yang sebenarnya, hapusnya perjanjian

utang pada *konfusio* nampaknya bersifat relatif, alasannya walaupun perjanjian telah hapus karena *konfusio*, akan tetapi hak-hak orang ketiga yang melekat pada perjanjian tidak ikut terhapus.

Menggarisbawahi konsep *konfusio* sebagai akibat bersatunya” kedudukan debitur dan kreditur pada diri seseorang”, maka agak sulit penerapan *konfusio* tersebut dijadikan sebagai salah satu cara hapusnya utang pajak, alasannya karena tidak memungkinkan kedudukan Wajib Pajak dan Fiskus pada diri seseorang.

f. Pembebasan utang.

Penghapusan utang adalah perbuatan hukum dimana dengan itu kreditur melepaskan haknya untuk menagih piutangnya dari debitur. Adapun yang sangat dibutuhkan dalam pembebasan utang ialah adanya kehendak kreditur membebaskan kewajiban debitur untuk melaksanakan pemenuhan perjanjian, serta sekaligus menggugurkan perjanjian itu sendiri. Jadi, pembebasan utang sebagai tindakan hukum tidak lain daripada pernyataan kehendak yang sepihak, yaitu tindakan hukum sepihak yang timbul atau dari pernyataan kehendak dari kreditur.

Pembebasan utang dapat diadopsi sebagai salah satu cara untuk menghapuskan utang pajak, karena adanya kondisi-kondisi yang dihadapi Wajib Pajak yang tidak memungkinkan untuk membayar utang pajaknya. Hal tersebut sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 565/KMK.04/2000, tanggal 26 Desember 2000, yang menyebutkan bahwa utang pajak pada prinsipnya dapat dihapuskan karena tidak mungkin lagi ditagih dengan beberapa alasan seperti :

- a. Wajib Pajak meninggal dunia dengan tidak meninggalkan harta warisan dan tidak mempunyai ahli waris, atau ahli waris tidak dapat ditemukan.
- b. Wajib pajak tidak mempunyai harta kekayaan lagi.
- c. Hak untuk melakukan penagihan pajak sudah daluwarsa.
- d. Sebab lain sesuai hasil penelitian.³⁹

³⁹ Erly Suandi, *Op.Cit.*, hlm. 127.

Untuk dapat memastikan utang pajak Wajib Pajak dapat dihapuskan dilakukan penelitian setempat atau penelitian administrasi baik oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) maupun oleh Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB) yang dilakukan secara per jenis wajib pajak, per tahun pajak, dan per jenis ketetapan.

Sesuai ketentuan Pasal 1428 KUH Perdata bahwa pembebasan dari suatu utang tidak boleh diduga-duga saja, tetapi harus dibuktikan. Salah satu cara membuktikannya diatur dalam Pasal 1439 KUH Perdata, yaitu pengembalian secara sukarela surat-surat utang dibawah tangan oleh kreditur kepada debitur, membuktikan utang telah terhapus dan lunas. Mengingat yang dibebani beban pembuktian adanya pembebasan utang adalah debitur, maka selain adanya pengembalian surat-surat utang tersebut, juga meminta keterangan pembebasan secara tertulis. Berdasarkan pada ketentuan Pasal 1428 KUH Perdata, maka bagi Wajib Pajak yang utang pajaknya telah dibebaskan, hendaknya pula meminta “Pembebasan Utang Pajak” dari pihak yang memiliki kewenangan di bidang perpajakan untuk menghapuskannya.

Akibat hukum penghapusan utang baik utang yang timbul karena perjanjian maupun karena undang-undang seperti halnya utang pajak, yaitu :

1. Penghapusan utang mengakibatkan hapusnya perjanjian sesuai dengan ketentuan Pasal 1381 KUH Perdata, termasuk hapusnya utang pajak.
2. Penghapusan utang juga mengakibatkan gugurnya kewajiban debitur memenuhi pelaksanaan prestasi yang diperjanjikan, serta mengugurkan kewajiban Wajib Pajak terhadap pihak fiskus.

g. Musnahnya barang yang terutang.

Dalam hukum perdata, lenyapnya atau musnah barang yang menjadi utang diatur dalam Pasal 1444 dan 1445 KUH Perdata. Sesuai Pasal 1444 KUH Perdata bahwa : perjanjian hapus dengan musnah atau hilang/lenyapnya barang tertentu yang menjadi pokok prestasi yang diwajibkan kepada debitur untuk menyerahkannya

kepada kreditur. Akan tetapi tentang musnahnya atau lenyapnya barang itu harus sesuai dengan ketentuan lebih lanjut dari Pasal 1444 KUH Perdata tersebut :

- a. Musnahnya atau lenyapnya barang harus diluar perbuatan dan kesalahan debitur.
- b. Kemusnahan barang harus terjadi pada saat sebelum jatuh tenggang waktu penyerahan. Kalau musnahnya barang sudah lewat tenggang waktu penyerahan, berarti debitur sudah berada dalam keadaan lalai atau wanprestasi.
- c. Menyimpang dari apa yang disebut di atas, terdapat pengecualian yaitu debitur terbebas dari kewajiban sekalipun musnahnya barang terjadi sesudah lewat tenggang waktu penyerahan, asalkan kemusnahan barang itu akan terjadi juga ditangan kreditur seandainya barang itu diserahkan oleh “ sebab peristiwa yang sama”. Jadi kalau musnahnya barang pasti juga akan terjadi ditangan kreditur oleh peristiwa yang sama seperti peristiwa yang menimbulkan kemusnahannya barang di tangan debitur, keterlambatan penyerahan dianggap tidak merupakan hal yang menghalangi hapusnya perjanjian (Pasal 1444 ayat (2) KUH Perdata).
- d. Apabila ketentuan Pasal 1444 KUH Perdata dikaitkan dengan ketentuan Pasal 1445 KUH Perdata, yaitu jika pada barang yang musnah tadi melekat “hak-hak dan tuntutan-tuntutan ganti rugi” (tagihan asuransi), maka hak-hak dan tuntutan-tuntutan yang melekat pada barang yang musnah wajib diserahkan kepada kreditur.

Di dalam berbagai literatur hukum pajak, musnahnya barang yang terutang tidak dikategorikan sebagai salah satu cara hapusnya utang pajak. Dalam perikatan pajak, musnahnya barang sebagai objek pajak di luar kemampuan Wajib Pajak, tidak dengan sendirinya menghapuskan utang pajak. Pajak yang terutang hanya dapat dihapuskan dengan adanya Surat Keputusan dari Direktur Jenderal Pajak.⁴⁰

⁴⁰ Y. Sri Pudyatmoko, *Op.Cit.*, hlm. 70.

h. Pembatalan atau batal demi hukum.

Bidang kebatalan ini dapat dibagi dalam dua hal pokok yaitu : (1) Batal demi hukum, dan (2) Dapat dibatalkan. Disebut batal demi hukum, karena kebatalannya terjadi berdasarkan undang-undang. Pada umumnya ketentuan-ketentuan kebatalan ini menyangkut persetujuan-persetujuan *obligatoir*, misalnya persetujuan dengan *causa* tidak halal. Batal demi hukum berakibat bahwa perbuatan hukum yang bersangkutan oleh hukum dianggap tidak pernah terjadi. Dapat dibatalkan, baru mempunyai akibat setelah ada keputusan hakim yang membatalkan perbuatan tersebut, sebelum ada putusan perbuatan hukum yang bersangkutan tetap berlaku. Undang-undang menentukan bahwa perbuatan hukum adalah batal demi hukum jika terjadi pelanggaran terhadap syarat yang menyangkut bentuk perbuatan hukum, ketertiban umum atau kesusilaan. Jadi pada umumnya adalah untuk melindungi ketertiban masyarakat, sedangkan perbuatan hukum dapat dibatalkan jika undang-undang ingin melindungi seseorang terhadap dirinya sendiri.

Kebatalan, baik mengenai perbuatan hukum yang batal demi hukum maupun yang dapat dibatalkan dapat dibedakan kedalam kebatalan yang bersifat relatif yaitu (1) Jika orang-orang tertentu saja yang dapat mengajukan kebatalan; dan (2) Jika kebatalan hanya berlaku bagi orang-orang tertentu. Kemudian, dibedakan kedalam kebatalan yang bersifat absolute jika : (1) Jika setiap orang dapat mengemukakan kebatalan; dan (2) Jika kebatalan berlaku bagi setiap orang.

Akibat-akibat kebatalan dari suatu perbuatan hukum, bahwa suatu perbuatan hukum adalah batal, jika perbuatan hukum tersebut tidak menimbulkan akibat-akibat hukum yang dimaksud. Adakalanya akibat dari suatu perbuatan hukum tidak sepenuhnya batal, karena adanya keadaan yang tidak dapat ditiadakan lagi. Misalnya, dari prestasi yang telah dilaksanakan dari suatu persetujuan *obligatoir* yang telah dibatalkan tidak lagi dapat dikembalikan. Jika pengembalian dalam natura tidak mungkin lagi, maka nilai prestasi yang telah diterima harus diganti, misalnya prestasi berupa melaksanakan pekerjaan buruh atau rumah yang telah dinikmati penggunaannya, pengembalian prestasi dikompensasikan dengan sejumlah uang. Pada

asasnya kebatalan berakibat, bahwa hubungan hukum antara para pihak dipulihkan dalam keadaan seperti sebelum dibuatnya persetujuan.

Terhadap cara hapusnya utang karena pembatalan atau batal demi hukum, maka dalam perikatan pajak tidak dikenal adanya perikatan yang batal demi hukum, melainkan harus adanya pembatalan. Oleh karena itu, kesalahan tulis atau kesalahan hitung di dalam Surat Ketetapan Pajak tidak batal dengan sendirinya, melainkan dapat dibatalkan dan diganti dengan yang baru dan benar.⁴¹

i. Daluwarsa.

Menurut Pasal 1946 KUH Perdata, daluwarsa atau lewat waktu adalah suatu upaya untuk memperoleh sesuatu atau untuk dibebaskan dari suatu perikatan dengan lewatnya suatu waktu tertentu dan atas syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang. Daluwarsa untuk memperoleh hak milik atas suatu barang dinamakan daluwarsa *acquisitif*, sedangkan daluwarsa untuk dibebaskan dari suatu perikatan (atau suatu tuntutan) dinamakan daluwarsa *extinctif*.

Dari dua bentuk daluwarsa tersebut, hukum pajak menganut daluwarsa *extinctif* sebagai daluwarsa untuk dibebaskan dari utang pajak dengan lewatnya waktu tertentu. Tujuannya untuk memberikan kepastian bagi Wajib Pajak untuk suatu masa tertentu yang ditentukan undang-undang tidak lagi mempunyai utang pajak.

Menurut Pasal 13 dan Pasal 22 Undang-Undang No. 16 Tahun 2000, bahwa daluwarsa penetapan dan penagihan pajak lampau setelah 10 tahun. Artinya setelah batas waktu tersebut. Wajib Pajak tidak lagi memiliki kewajiban untuk melunasi utang pajak. Namun daluwarsa penagihan pajak tertangguh antara lain apabila diterbitkan Surat Teguran atau Surat Paksa. Guna memberikan gambaran tentang batas daluwarsa, dapat dilihat uraian di bawah ini :

- a. Untuk pajak pusat adalah 10 tahun;
- b. Untuk pajak daerah adalah 5 tahun; dan

⁴¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Op. Cit., hlm.59.

c. Untuk retribusi daerah adalah 3 tahun.

Untuk wajib pajak yang terlibat tindak pidana tidak diberikan batas waktu.

Di dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, cara memperkirakan lampau waktu ditentukan dalam Pasal 1926, yaitu :

- a. Lampau waktu dihitung berdasarkan hari, bukan berdasar jam;
- b. Perhitungan hari itu, dimulai sejak “hari terakhir” tenggang waktu yang dimestikan melaksanakan prestasi sudah lewat.

Ketentuan cara memperkirakan lampau waktu sebagaimana diatur dalam Pasal 1926 KUH Perdata, dapat diterapkan dalam hukum pajak.

BAB II

ASAS-ASAS PERPAJAKAN

A. Asas Pada Umumnya.

Menurut Paul Scholten asas hukum yaitu :

“Asas hukum adalah pikiran-pikiran dasar, yang terdapat di dalam dan di belakang sistem hukum, masing-masing dirumuskan dalam aturan-aturan perundang-undangan dan putusan-putusan hakim, yang berkenaan dengannya dimana ketentuan-ketentuan dan keputusan-keputusan individual dapat dipandang sebagai penjabarannya”.⁴²

Kemudian Satjipto Rahardjo, mengartikan asas hukum sebagai suatu hal yang dianggap oleh masyarakat hukum yang bersangkutan sebagai *basic truth* atau kebenaran asasi, sebab melalui asas-asas hukum itulah pertimbangan etis dan sosial masyarakat masuk ke dalam hukum. Dengan demikian, asas hukum menjadi semacam sumber untuk menghidupi tata hukumnya dengan nilai-nilai etis, moral, dan sosial masyarakatnya.⁴³ Asas-asas hukum berfungsi untuk menafsirkan aturan-aturan hukum dan juga memberikan pedoman bagi suatu perilaku. Asas hukum pun menjelaskan dan menjustifikasi norma-norma hukum, dimana di dalamnya terkandung nilai-nilai ideologis tertib hukum.⁴⁴

Selanjutnya, Smits, memberikan pandangannya bahwa asas hukum memiliki 3 (tiga) fungsi, yaitu : *Pertama*, asas-asas hukum memberikan keterjalinan dari aturan-aturan hukum yang tersebar; *Kedua*, asas-asas hukum dapat difungsikan untuk mencari pemecahan atas masalah-masalah baru yang muncul dan membuka bidang-bidang liputan masalah baru. Dari kedua fungsi tersebut, diturunkan fungsi *ketiga*,

⁴² J.J.H. Bruggink, *Refleksi Tentang Hukum*, Alih Bahasa oleh Arief Sidharta, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1996, hlm. 119-120.

⁴³ Satjipto Raharjo, *Peranan Dan Kedudukan Asas-asas Hukum Dalam Kerangka Hukum Nasional (Pembahasan Terhadap Makalah Sunaryati Hartono)*, Seminar dan Lokakarya Ketentuan Umum Peraturan Perundang-undangan, Jakarta, 19-20 Oktober 1988, tanpa halaman.

⁴⁴ R.J. Jue, *Grondbeginselen van het recht*, Groningen, 1980, hlm. 63.

bahwa asas-asas dalam hal-hal demikian dapat dipergunakan untuk “menulis ulang” bahan-bahan ajaran hukum yang ada sedemikian rupa, sehingga dapat dimunculkan solusi terhadap persoalan-persoalan baru yang berkembang.⁴⁵

B. Asas Pembena Pemungutan Pajak Oleh Negara.

Asas pembena negara untuk memungut pajak disebut asas *rechtsfilosofis*, yang ingin memberikan suatu jawaban atas pertanyaan apa alasan negara memungut pajak, atas dasar apa negara memiliki kewenangan untuk memungut pajak. Berdasarkan pertanyaan-pertanyaan tersebut, di bawah ini ada beberapa teori yang mencoba memberikan jawabannya yaitu :

1. Teori Asuransi memberikan pemahaman alasan dilakukan pemungutan pajak, karena adanya suatu kepentingan masyarakat (seseorang) yang harus dilindungi oleh negara. Masyarakat mempertanggungkan keselamatan serta keamanan jiwanya kepada negara, dan karena negara telah melakukan perlindungan tersebut, maka masyarakat harus membayar pajak sebagai “preminya” kepada negara.⁴⁶ Dalam kenyataannya negara tidak memberikan ganti rugi bila seseorang mengalami suatu kerugian, atau mengalami musibah, dan negarapun tidak menerima klaim kerugian dari rakyat atas kerugian yang dideritanya bila terjadi *evenement*. Terhadap pembayaran pajak tidak ada prestasi yang langsung dapat ditunjuk, hal inilah yang menimbulkan suatu kelemahan untuk menerima teori asuransi sebagai asas atau alasan negara memungut pajak.
2. Teori kepentingan, berpendapat bahwa seseorang dikenai kewajiban membayar pajak karena negara telah melindungi kepentingan rakyatnya, serta cukup banyak kepentingan masyarakat yang diperoleh dari pekerjaan yang dilakukan

⁴⁵ J.M. Smits, *Het vertrouwensbeginsel en de contractuele gebondenheid*, diss, RUL 1995, Arnhem, 1995, hlm. 68-69.

⁴⁶ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 13.

negara. Oleh karena itu, semakin besar kepentingan yang harus dilindungi, maka semakin besar pula pajak yang harus dibayar.⁴⁷

Teori ini menunjukkan bahwa dasar pembenaran negara mengenakan pajak karena negara telah berjasa kepada rakyat selaku wajib pajak, dimana besarnya pembayaran pajak yang harus dibayar tersebut setara dengan jasa yang telah diberikan kepada masyarakat. Pada praktiknya teori ini sulit diterapkan pada pajak, karena setiap warga negara mendapat perlindungan dari negara, tetapi pada kenyataannya tidak semua membayar pajak. Selain itu, teori ini menyamakan pajak dengan retribusi, dimana ada hubungan antara prestasi dengan kontraprestasi.

3. Teori Bakti.

Teori ini didasarkan pada *organ theory* dari Otto von Gierke, yang menyatakan bahwa negara merupakan suatu organisasi (perkumpulan) dari individu-individu yang terbentuk karena adanya perjanjian dalam masyarakat untuk membentuk negara dan menyerahkan sebagian kekuasaannya kepada negara untuk membentuk masyarakat. Organ atau lembaga tersebut memberi hidup kepada warganya, sehingga memiliki hak untuk membebani setiap warganya untuk membayar pajak, sementara itu bagi rakyat membayar pajak menunjukkan adanya bakti kepada negara.⁴⁸

4. Teori Daya Beli.

Menurut teori ini, pajak diibaratkan sebagai pompa yang menyedot daya beli seseorang/anggota masyarakat yang kemudian dikembalikan kembali kepada masyarakat untuk kesejahteraan masyarakat serta mengarahkan atau mengatur (*regulerend*) masyarakat pada tujuan yang dikehendaki.

⁴⁷ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, *Op.Cit.*, hlm. 31.

⁴⁸ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 39.

5. Teori Pajak Menurut Pancasila.

Cita hukum bangsa Indonesia berakar dalam Pancasila yang oleh para Pendiri Negara Republik Indonesia ditetapkan sebagai landasan kefilosofan dalam menata kerangka dan struktur dasar organisasi negara sebagaimana dirumuskan dalam Undang Undang Dasar 1945. Pancasila adalah pandangan hidup bangsa Indonesia yang mengungkapkan pandangan bangsa Indonesia tentang hubungan antara manusia dan Tuhan, manusia dengan sesama manusia, serta manusia sebagai bagian dari warga masyarakat suatu bangsa, yang berintikan keyakinan tentang tempat manusia individual di dalam masyarakat dan alam semesta.

Pandangan hidup adalah pangkal bertolak dari landasan kefilosofan serta ukuran bagi norma kritik yang mendasari dan menjiwai tata hukum, karena itu pandangan hidup yang dianut akan memberikan koherensi (keterpaduan) dan pengarahannya pada keseluruhan proses-proses sosial penormaan (pengkaidahan) peraturan-peraturan hukum beserta dengan proses-proses penerapannya dalam kehidupan bermasyarakat. Oleh koherensi dan pengarahannya itu maka keseluruhan peraturan-peraturan hukum dan institusi-institusi (pranata-pranata) hukum yang berlaku dan hidup dalam masyarakat dalam proses kehidupannya akan mewujudkan diri menjadi satu kesatuan berstruktur, bersistem dan dinamis.

Pandangan hidup Pancasila dirumuskan dalam kesatuan lima sila yang masing-masing mengungkapkan nilai fundamental dan sekaligus menjadi lima asas operasional dalam menjalani kehidupan, termasuk dalam penyelenggaraan kegiatan bernegara dan pengembangan hukum praktis. Kesatuan lima nilai fundamental itu bersama-sama dengan berbagai nilai yang dijabarkan atau diderivasi berdasarkan, mewujudkan sebuah sistem nilai, dielaborasi ke dalam berbagai asas hukum dan kaidah hukum yang keseluruhannya mewujudkan sebuah sistem hukum (tata hukum). Tiap kaidah hukum mencerminkan atau dijiwai sebuah nilai, dan tata hukum mencerminkan atau bermuatan sistem nilai. Dalam esensinya, sistem nilai itu dapat dibedakan ke

dalam nilai dasar (*base-values*) sebagai landasan dan acuan untuk mencapai atau memperjuangkan sesuatu, dan nilai tujuan (*goal-values*) sebagai sesuatu yang harus dan layak untuk diperjuangkan atau diwujudkan. Sebagai sistem nilai Pancasila merupakan “*base-values*” dan sekaligus juga merupakan “*goal-values*”. Keseluruhan nilai-nilai dalam sistem nilai Pancasila dipersatukan oleh asas “Kesatuan dalam Perbedaan” dan “Perbedaan dalam Kesatuan” yang menjiwai struktur dasar keberadaan manusia dalam kebersamaan itu. Asas yang mempersatukan itu dalam lambang negara Republik Indonesia dirumuskan dalam ungkapan “Bhineka Tunggal Ika”, yang mengungkapkan titik tolak cara pandang bangsa Indonesia yang mengandung pengakuan serta penghormatan terhadap martabat manusia individual, dalam kesatuan berbangsa dan bernegara. Cita hukum Pancasila yang berakar dalam pandangan hidup Pancasila dengan sendirinya akan mencerminkan tujuan negara dan nilai-nilai dasar yang tercantum dalam Pembukaan, Batang Tubuh, serta Penjelasan Undang-undang Dasar 1945.⁴⁹

Tujuan negara sebagaimana disebutkan dalam Pembukaan Undang Undang Dasar 1945 alinea ke empat adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, serta ikut melaksanakan ketertiban dunia berdasarkan perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Pelaksanaan pembangunan nasional membutuhkan dukungan pendanaan yang sangat besar yang harus digali terutama dari sumber kemampuan sendiri, salah satunya didanai dari penerimaan Negara yang bersumber dari sektor pajak. Hal ini dilakukan mengingat penerimaan Negara yang berasal dari sumber-sumber minyak bumi dan gas alam tidak dapat diandalkan seterusnya karena merupakan sumber daya alam yang tidak dapat diperbaharui lagi (*non renewable resources*). Dalam rangka kemandirian pembiayaan pembangunan

⁴⁹ B. Arief Sidharta, *Struktur Ilmu Hukum Indonesia*, Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan, Bandung, 2008, hlm. 34.

dimaksud, peran masyarakat dalam pemenuhan kewajiban di bidang perpajakan perlu terus ditingkatkan dengan mendorong kesadaran, pemahaman dan penghayatan bahwa pajak adalah sumber pembiayaan negara dan pembangunan nasional serta merupakan salah satu kewajiban kenegaraan sehingga setiap anggota masyarakat wajib berperan aktif dalam melaksanakan sendiri kewajiban perpajakannya.

Pembayaran pajak merupakan salah satu pewujudan sila keempat Pancasila yang memiliki sifat kekeluargaan dan gotong royong, yang merupakan pengorbanan setiap anggota masyarakat untuk kepentingan bersama tanpa mendapatkan suatu imbalan.⁵⁰

Apabila melihat dari berbagai literatur perpajakan, selain teori asuransi, teori kepentingan, teori gaya beli, dan teori bakti, teori gaya pikul dimasukkan pula sebagai salah satu teori yang memberikan alasan pembenar negara melakukan pemungutan pajak. Namun demikian, terhadap hal tersebut, Rochmat Soemitro memberikan kritiknya bahwa kurang tepat penempatan teori gaya pikul tersebut, mengingat teori ini tidak memberikan dasar yang membenarkan negara melakukan pemungutan pajak, melainkan merupakan dasar untuk memungut pajak secara adil.

C. Asas Pembagian Beban Pajak.

Berbeda dengan asas *rechtsfilosofis* yang ingin memberikan suatu jawaban atas pertanyaan apa yang menjadi alasan negara memungut pajak, maka asas pembagian beban pajak memberikan suatu jawaban agar pembagian pajak yang diberikan kepada rakyat diberikan secara adil karena banyaknya keluhan yang dilakukan masyarakat berkaitan dengan pembebanan pajak atau penentuan besarnya pajak. Sehubungan dengan hal tersebut di bawah ini ada dua teori yang mencoba memberikan penjelasannya yaitu :

⁵⁰ *Ibid.*, hlm. 40.

1. Teori Daya Pikul.

Menurut teori daya pikul, setiap orang wajib membayar pajak sesuai dengan daya pikul masing-masing. Daya pikul menurut Prof. de Langen sebagaimana dikutip Rochmat Soemitro adalah kekuatan seseorang untuk mencapai pemuasan kebutuhan setinggi-tingginya setelah dikurangi dengan yang mutlak pada kebutuhan primer (biaya hidup yang sangat mendasar). Kekuatan untuk menyerahkan uang (pajak) kepada negara barulah ada jika kebutuhan primer untuk hidup telah tersedia. Hak manusia pertama adalah hak untuk hidup.⁵¹

Mr. Cohen Stuart menyamakan daya pikul tersebut seperti sebagai sebuah jembatan, dimana jembatan tersebut pertama-tama harus dapat memikul bobotnya sendiri sebelum dicoba untuk dibebani dengan beban yang lain. Menurut pandangannya bahwa kewajiban untuk memasukkan uang kepada negara barulah ada jika kebutuhan-kebutuhan primer sudah tercukupi. Oleh karena itu, hak pertama bagi setiap manusia dinamakan hak asas minimum kehidupan.⁵²

Selain kedua pendapat di atas, J.H.R. Sinninghe Damste melalui bukunya “Pajak Pendapatan (Pajak yang Penting)”, memberikan pendapat bahwa gaya pikul adalah akibat dari berbagai macam-macam komponen terutama : (1) Pendapatan; (2) kekayaan; dan (3) Susunan dari keluarga wajib pajak itu dengan mengingat faktor-faktor yang mempegaruhi keadaannya.⁵³

Dari beberapa pandangan yang disampaikan para sarjana di atas serta didukung oleh pendapat sarjana-sarjana lainnya, sebagaimana disampaikan oleh Y. Sri Pudyatmoko dalam bukunya Pengantar Hukum Pajak, disebutkan bahwa yang dimaksud dengan daya pikul bukan hanya dilihat dari keseluruhan penghasilan yang diperoleh oleh orang yang bersangkutan, melainkan terlebih dahulu dikurangi dengan pengeluaran-pengeluaran tertentu yang harus dikeluarkan

⁵¹ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1995, hlm. 24.

⁵² Muqodim, *Perpajakan*, BPFE UII, Yogyakarta, 1993, hlm. 21.

⁵³ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hlm. 34.

untuk memenuhi kebutuhan primernya sendiri beserta keluarga yang menjadi tanggungannya. Oleh karena itu, dalam memakai konsep ini harus jelas ukurannya yaitu : (1) apa yang dimaksud penghasilan; (2) apa dasar untuk menentukan kebutuhan minimal; (3) jumlah keluarga, struktur keluarga atau sampai pada kondisi keluarga yang bersangkutan.⁵⁴

2. Asas Kemanfaatan/Kenikmatan (*Benefit Principle*).

Menurut asas Kemanfaatan/Kenikmatan (*Benefit Principle*) bahwa pengenaan pajak seimbang dengan *benefit* yang diperoleh wajib pajak dari jasa-jasa publik yang diberikan oleh pemerintah. Berdasarkan kriteria ini, pajak dikatakan adil bila seseorang yang memperoleh kenikmatan lebih besar dari jasa-jasa publik yang dihasilkan oleh pemerintah dikenakan proporsi beban pajak yang lebih besar.

Berbeda dengan teori daya pikul dimana besarnya pajak yang harus dibayar tolok ukurnya ada dalam diri wajib pajak, maka pada pendekatan asas manfaat ini didasarkan pada “keuntungan yang diperoleh subjek pajak” dari negara, dan karena negara telah memberikan perlindungan terhadap kekayaan warganya, maka pemiliknya berkewajiban turut membayar pengeluaran-pengeluaran negara.⁵⁵

D. Asas Pembentukan Ketentuan Perpajakan yang Baik.

Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan Undang Undang Dasar 1945, yang memiliki tujuan mewujudkan tata kehidupan negara dan bangsa yang adil dan sejahtera, aman, tentram, dan tertib, serta menjamin kedudukan hukum yang sama bagi warga masyarakat. Pada sistem pemerintahan yang berdasarkan atas hukum (*rechtstaat*), memiliki beberapa kriteria yang harus

⁵⁴ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit*, hlm. 41-42.

⁵⁵ Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Fourth Edition, Mc.Graw-Hill Book Company, 1984, hlm. 460.

dipenuhi, diantaranya Negara harus dapat melindungi hak-hak dan kebebasan asasi manusia sebagai warga negaranya dari tindakan kesewenang-wenangan penguasa. Oleh karena itu, asas pengakuan dan perlindungan hak-hak asasi manusia merupakan asas pokok dan prinsip utama dari Negara hukum, yang mewujudkan *rule of law*.⁵⁶

Istilah negara hukum dalam bahasa asing adalah *rechtsstaat* dan *the rule of law*. Istilah *rechtsstaat* mulai populer di Eropa sejak abad XIX, sedangkan istilah *rule of law* mulai populer dengan diterbitkannya sebuah buku dari Albert Venn Dicey tahun 1885 dengan judul *Introduction to the study of the law of the constitution*. Konsep *rechtsstaat* bertumpu atas sistem hukum *Continental* yang disebut *civil law* atau *modern roman law*, sedangkan konsep *the rule of law* bertumpu atas sistem hukum yang disebut *common law*.⁵⁷

Menurut M.C. Burkens, syarat-syarat dasar *rechtsstaat* adalah sebagai berikut:

- “1. Asas legalitas, dimana setiap tindakan pemerintah harus didasarkan atas dasar peraturan perundang-undangan (*wettelijke grondslag*), dengan landasan ini undang-undang dalam arti formal dan Undang Undang Dasar sendiri merupakan tumpuan dasar tindakan pemerintah. Dalam hubungan ini pembentukan undang-undang merupakan bagian penting negara hukum.
2. Pembagian kekuasaan, syarat ini mengandung makna bahwa kekuasaan negara tidak boleh hanya bertumpu pada satu tangan.
3. Hak-hak dasar (*grondrechten*), dimana hak-hak dasar ini merupakan sasaran perlindungan hukum bagi rakyat dan sekaligus membatasi kekuasaan pembentukan undang-undang.
4. Pengawasan pengadilan, sehingga bagi rakyat tersedia saluran pengadilan yang bebas untuk menguji keabsahan tindakan pemerintah (*rechtmatigheids toetsing*).⁵⁸

Lebih lanjut, menurut Immanuel Kant dan F.J. Stahl, kriteria untuk dapat disebut negara hukum, harus memenuhi unsur-unsur sebagai berikut :

⁵⁶ Agus Yulianto, *Eksistensi Konsep Negara Hukum Dalam UUD 1945*, dalam Lili Rasjidi dan B. Arief Sidharta (Ed), *Filsafat Hukum Mazhab dan Refleksinya*, Remaja Rosda Karya, Bandung, 1994, hlm. 187.

⁵⁷ Philipus M. Hadjon, *Ide Negara Hukum Dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*, dalam Bagir Manan (Editor) *Kedaulatan Rakyat, Hak Asasi Manusia dan Negara Hukum*, Gaya Media Pratama, Jakarta, 1996, hlm. 75-76.

⁵⁸ Philipus M. Hadjon, *Ide Negara Hukum....., Ibid.*, hlm. 78-79.

- “1. Jaminan terhadap perlindungan hak-hak asasi manusia;
2. Terselenggaranya pemisahan atau pembagian kekuasaan untuk terselenggaranya hak-hak tersebut di atas;
3. Tiap tindakan pemerintah harus dilandasi undang-undang; dan
4. Adanya peradilan administrasi”.⁵⁹

Sebagai wujud penerapan ciri negara hukum konstitusi nasional Indonesia sebagaimana disebutkan dalam Pasal 23A Undang Undang Dasar 1945 hasil amandemen menyebutkan bahwa segala pajak untuk keperluan negara harus diatur dengan undang-undang. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nation*, memberikan pedoman bahwa agar pembentukan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan bersifat adil, harus memenuhi empat syarat yang disebut dengan *The four cannons of Adam Smith* atau sering juga disebut dengan *The four maxime*, yaitu sebagai berikut :

1. *Equality and Equity.*

Yaitu persamaan dan keadilan, dimana undang-undang pajak senantiasa memberi perlakuan yang sama terhadap orang-orang yang berada dalam kondisi yang sama. Suatu negara tidak diperbolehkan mengadakan diskriminasi di antara wajib pajak. Pengenaan pajak terhadap subjek hendaknya dilakukan seimbang sesuai dengan kemampuannya.

2. *Certainnty.*

Mengandung arti kepastian, dimana undang-undang pajak yang baik dapat memberikan kepastian hukum mengenai subjek, objek, besarnya pajak serta saat pembayaran pajaknya.

Sehubungan dengan hal tersebut, ketentuan perpajakan tidak boleh mengandung kemungkinan penafsiran ganda. Guna mencegah hal tersebut, sebaiknya undang-undang memberikan penjelasan, atau dimasukkan dalam ketentuan umum sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1, sehingga dapat diminimalisasi kemungkinan penafsiran ganda.

⁵⁹ Padmo Wahjono, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, In-Phill. Co., Jakarta, 1989, hlm. 151-152.

3. *Convenience of payment.*

Bahwa pajak harus dipungut pada saat yang tepat , yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang. Kapan wajib pajak memiliki uang antara yang satu dengan yang lainnya tidak sama.

4. *Economic of collection.*

Bahwa biaya pemungutan pajak hendaknya seminimal mungkin artinya biaya pemungutan pajak harus lebih kecil dari pemasukan pajaknya. Dengan demikian dalam undang-undang pajak harus diperhitungkan rasio (perimbangan) antara biaya pengumpulan /pemungutan pajak dengan hasil pajak itu sendiri sehingga terjadi biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pemungutan pajak lebih besar dibandingkan dengan hasil yang akan didapat dari pajaknya.⁶⁰

E. Asas Perpajakan Lainnya.

Mengingat pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada kas negara yang dapat dipaksakan tanpa ada kontraprestasi yang langsung dapat ditunjuk, maka menurut Rochmat Soemitro, pembuatan perundang-undangan di bidang perpajakan harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

1. Syarat yuridis.

Yaitu suatu syarat dimana suatu peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan harus mencerminkan keadilan, yaitu pajak harus dipungut sesuai dengan kekuatan membayar (daya pikul). Bukan hanya itu saja, ketentuan undang-undang perpajakanpun haru memberikan kedudukan yang seimbang antara hak-hak fiskus dengan wajib pajak.

Fiskus sebagai pihak yang diberikan kewenangan oleh undang-undang untuk melakukan pemungutan pajak harus dijamin dapat terlaksana dengan lancar, mengingat ada wajib pajak yang tidak memiliki itikad baik untuk mencoba

⁶⁰ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 48-49, dan Andrian Sutedi, *Op. Cit.*, hlm. 28-29.

melakukan penghindaran pajak atau penggelapan pajak. Demikian juga wajib pajak, harus mendapatkan jaminan hukum atas hak-haknya sebagai wajib pajak untuk tidak diperlakukan secara sewenang-wenang oleh fiskus serta aparaturnya, serta mengajukan keberatan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak yang menetapkannya, termasuk juga untuk banding ke pengadilan pajak bilamana keberatannya mengenai suatu penetapan pajak ditolak.

2. Syarat ekonomis.

Pajak selain memiliki fungsi *budgetair* juga memiliki fungsi *regulerend* (mengatur) yaitu digunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, sehingga ketentuan perpajakannya diusahakan untuk tidak menghambat kelancaran produksi dan perdagangan, serta tidak menghalangi rakyat untuk memperoleh kebahagiaan dalam batas-batas yang dibenarkan secara hukum. Demikian juga pajak seharusnya dibayar pada saat yang tepat yaitu harus sedekat-dekatnya saatnya dengan saat terjadinya perbuatan, peristiwa ataupun keadaan yang menjadi dasar pengenaan pajak itu, sehingga memudahkan orang tersebut untuk membayar kewajiban pajaknya.

3. Syarat Keuangan.

Yaitu suatu syarat yang menentukan supaya pengeluaran-pengeluaran untuk memungut pajak harus lebih rendah dibandingkan dengan jumlah pajak yang dipungut. Mengingat pajak ditujukan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum, sehubungan dengan asas/syarat *financial* ini maka jika ketentuan suatu undang-undang ingin menghapuskan suatu jenis pajak harus memperhatikan terlebih dahulu kondisi keuangan negara.⁶¹

⁶¹ Rochmat Soemitro, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, PT. Eresco, Bandung, 1977, hlm. 21-22.

BAB III

KEJAHATAN DI BIDANG PERPAJAKAN

A. Pengertian Kejahatan Di Bidang Perpajakan.

Kejahatan di bidang perpajakan memiliki dampak negatif terhadap kehidupan berbangsa dan bernegara, karena dapat menghambat serta mempengaruhi kehidupan kelangsungan pembiayaan negara dalam mensejahterakan masyarakat sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan UUD 1945. Dilihat dari sudut pandang sosiologis, kejahatan di bidang perpajakan merupakan bentuk aktivitas yang dapat dilakukan baik oleh pegawai pajak, wajib pajak, pejabat pajak, maupun dilakukan oleh pihak lain, seperti pegawai wajib pajak, wakil, kuasa hukum, konsultan pajak, akuntan publik, dan profesi lainnya yaitu notaris, pejabat pembuat akta tanah, serta dokter.⁶²

Kejahatan di bidang perpajakan tidak dapat digolongkan sebagai kejahatan yang menimbulkan kerugian kepada keuangan negara atau perekonomian negara, sehingga tidak dapat dikategorikan pada salah satu unsur delik korupsi. Kejahatan di bidang perpajakan memiliki unsur “dapat menimbulkan kerugian kepada pendapatan negara”. Kata “dapat” dalam unsur delik pajak, tidak selalu harus terjelma adanya kerugian pada pendapatan negara, karena pendapatan negara dari sektor pajak yang ditetapkan dalam Undang-Undang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (UUAPBN) hanya bersifat perkiraan atau dugaan dalam jangka waktu satu tahun. Selain itu, delik pajak telah diatur dalam hukum pajak khususnya oleh Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan, sedangkan delik korupsi sudah diatur pada Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.⁶³

Berdasarkan uraian di atas dapat diambil suatu kesimpulan bahwa kejahatan di bidang perpajakan, yaitu kejahatan yang termasuk ke dalam substansi hukum pajak,

⁶² Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2011, hlm. 1 dan 123.

⁶³ *Ibid.*, hlm. 8-9.

karena adanya pelanggaran kaidah-kaidah hukum pajak, yang dapat dilakukan oleh pegawai pajak, wajib pajak, pejabat pajak, maupun dilakukan oleh pihak lain, yang dapat berupa melakukan perbuatan atau tidak melakukan perbuatan yang memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, dimana pihak yang menderita kerugian tidak hanya selalu tertuju pada negara, tetapi dapat juga tertuju pada wajib pajak, sehingga kepada pelakunya wajib dikenai sanksi.

Melakukan perbuatan dikategorikan sebagai kejahatan di bidang perpajakan, jika perbuatan yang dilakukan wajib pajak seperti dalam penyampaian surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar, tidak lengkap serta tidak jelas, atau tidak ditandatangani. Kemudian, contoh tidak melakukan perbuatan sebagai suatu kejahatan di bidang perpajakan seperti tidak membayar pajak untuk suatu saat atau suatu masa pajak bagi tiap-tiap jenis pajak.

Negara sebagai pihak yang menderita kerugian akibat perbuatan yang dilakukan pegawai pajak, jika pegawai pajak dengan maksud menguntungkan dirinya sendiri melakukan perbuatan melawan hukum dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang untuk memberikan sesuatu, membayar atau menerima pembayaran, dimana dengan perbuatannya tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Wajib pajak dapat menjadi pihak yang menderita kerugian akibat kejahatan di bidang perpajakan, jika pejabat pajak tidak memenuhi kewajibannya sebagai hak dari wajib pajak, seperti tidak memberikan pelayanan dengan baik sebagai pelaksanaan dari “*system self assessment*”, atau tidak memenuhi kewajiban merahasiakan rahasia wajib pajak yang telah diketahuinya baik dalam bentuk tertulis maupun lisan.⁶⁴

⁶⁴ *Ibid.*, hlm. 2.

B. **Kejahatan di Bidang Perpajakan yang Dilakukan Wajib Pajak.**

Dalam bidang pajak dikenal beberapa pihak yang saling berhubungan, selain fiskus juga subjek pajak, wajib pajak, dan penanggung pajak, yang dapat diuraikan sebagai berikut :

a. Subjek pajak.

Subjek pajak adalah orang atau badan yang telah memenuhi syarat subjektif, yaitu syarat yang melekat pada diri subjek yang bersangkutan, seperti lahir di Indonesia, berdomisili di Indonesia, berkedudukan atau didirikan di Indonesia. Menurut Undang-undang Pajak Penghasilan, subjek pajak adalah orang, badan, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, termasuk Bentuk Usaha Tetap (*permanent establishment*). Dengan demikian, subjek pajak tidak identik dengan subjek hukum, karena untuk menjadi subjek pajak tidak perlu merupakan subjek hukum, sehingga firma, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menjadi subjek pajak.

Orang dimaksud di sini menyangkut manusia sebagai subjek hukum yaitu pendukung hak dan kewajiban. Berbeda dengan konsep hukum perdata, yang dinamakan badan di sini adalah badan hukum, yaitu Perseroan Terbatas, Yayasan, dan Koperasi, tetapi dalam konsep hukum pajak, yang dimaksud dengan badan, bukan hanya bentuk usaha yang berbadan hukum saja sebagaimana disebutkan di atas, tetapi termasuk pada badan usaha yang tidak berbadan hukum, seperti persekutuan perdata (*maatschap*), firma, dan *comanditaire vennotschap* (CV). Bahkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 memberikan ruang lingkup badan sangat luas, yaitu sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi Perseroan Terbatas, Perseroan Komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun Firma, Kongsi, Koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi

sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk usaha lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.⁶⁵

Subjek pajak dibedakan menjadi 2 (dua), yaitu :

- 1) Subjek pajak dalam negeri, adalah :
 - a) Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
 - b) Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
 - c) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

- 2) Subjek pajak luar negeri.
 - a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
 - b. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.⁶⁶

⁶⁵ *Ibid.*, hlm. 20-21.

⁶⁶ Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 47-48.

b. Wajib pajak.

Wajib pajak adalah orang atau badan yang menurut ketentuan undang-undang yang berlaku ditentukan untuk melakukan kewajiban pajak karena selain memenuhi syarat-syarat subjektif, juga memenuhi syarat-syarat objektif, yaitu memenuhi *tatbestand* yang ditentukan undang-undang, seperti menerima atau memperoleh Penghasilan Kena Pajak (PKP), yaitu penghasilan yang melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) bagi wajib pajak dalam negeri.

Di dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang termasuk wajib pajak selain orang atau badan, tetapi juga meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁶⁷

c. Penanggung Pajak.

Adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Penanggung pajak pada orang pribadi, selain sebagai wajib pajak, juga sekaligus sebagai penanggung pajak, sedangkan pada wajib pajak badan, maka dalam menjalankan hak dan kewajibannya, wajib pajak diwakili yaitu:

1. Badan oleh pengurus.
2. Badan yang dinyatakan pailit oleh kurator.
3. Badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan.
4. Badan dalam likuidasi oleh likuidator.
5. Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana warisnya atau yang mengurus harta peninggalan.

⁶⁷ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 22.

6. Anak yang belum dewasa atau yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.⁶⁸

C. Ruang Lingkup Kejahatan di Bidang Perpajakan Yang Dilakukan Wajib Pajak.

Kejahatan di bidang perpajakan yang dilakukan wajib pajak dilandasi karena unsur kealpaan dan unsur kesengajaan. Di antara kedua unsur tersebut, terbanyak yang dilakukan wajib pajak untuk tidak memenuhi ketentuan perpajakan didasarkan pada unsur kesengajaan. Muhammad Djafar Saidi serta Eka Merdekawati Djafar, mengulas secara lengkap mengenai Kejahatan di Bidang Perpajakan Yang Dilakukan Wajib Pajak, yaitu :

- a. Tidak mendaftarkan diri atau melaporkan usahanya.
- b. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan.
- c. Pemalsuan surat pemberitahuan.
- d. Menyalahgunakan Nomor Pokok Wajib Pajak.
- e. Menggunakan Tanpa Hak Nomor Pokok Wajib Pajak.
- f. Menyalahgunakan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.
- g. Menggunakan Tanpa Hak Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.
- h. Menolak untuk Diperiksa.
- i. Pemalsuan Pembukuan, Pencatatan, atau Dokumen Lain.
- j. Tidak menyelenggarakan Pembukuan atau Pencatatan di Indonesia, Tidak Memperlihatkan atau Tidak Meminjamkan Buku, Catatan, atau Dokumen lain.
- k. Tidak Menyimpan Buku, Catatan, atau Dokumen yang Menjadi Dasar Pembukuan atau Pencatatan.
- l. Tidak menyetor Pajak yang Telah Dipotong atau dipungut.
- m. Menerbitan dan/atau Menggunakan Faktur Pajak, Bukti Pemungutan Pajak, Bukti Pematangan Pajak dan/atau Bukti Setoran Pajak.

⁶⁸ *Ibid.*, hlm. 23-24.

- n. Menerbitkan Faktur Pajak Tetapi Belum Dikukuhkan Sebagai Pengusaha Kena Pajak.
- o. Tidak Memberi Keterangan atau Bukti.
- p. Menghalangi atau Mempersulit Penyidikan.
- q. Tidak Memenuhi Kewajiban Memberikan Data atau Informasi.
- r. Tidak Terpenuhi Kewajiban Pejabat dan Pihak Lain.
- s. Tidak Memberikan Data atau Informasi Perpajakan.
- t. Menyalahgunakan Data dan Informasi Perpajakan.⁶⁹

D. Faktor-faktor Penyebab Kejahatan di Bidang Perpajakan.

Faktor penyebab terjadinya kejahatan di bidang perpajakan dapat dilihat dari berbagai sudut pandang baik secara intern maupun ekstern wajib pajak. Guna memahami kejahatan di bidang perpajakan dilihat dari sudut intern wajib pajak, dapat dikaji dari pengertian pajak itu sendiri. Sebagai perikatan yang bersumber dari undang-undang, pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada kas negara, dapat dipaksakan tanpa ada kontraprestasi yang langsung dapat ditunjuk kepada wajib pajak yang melakukan pembayarannya, serta tanpa menghiraukan apakah wajib pajak menghendaknya atau tidak.

Telah banyak teori-teori alasan dilakukannya pemungutan pajak, sebagai alasan pembenar bagi negara untuk melakukan pemungutan pajak ketika masyarakat memiliki suatu pertanyaan apa yang menjadi alasan negara memungut pajak. Namun demikian, meskipun cukup banyak teori-teori yang disampaikan, tetapi mengingat pajak merupakan peralihan kekayaan tanpa ada suatu kontraprestasi yang diterima langsung oleh wajib pajak, maka cukup banyak wajib pajak yang tidak memiliki kesadaran, kemauan, serta memiliki itikad tidak baik melakukan berbagai cara untuk menghindari kewajiban membayar pajak.

⁶⁹ Muhammad Djafar Saidi serta Eka Merdekawati Djafar, *Op. Cit.*, hlm. 37-102.

Dalam kepustakaan hukum, ada beberapa istilah yang digunakan untuk menghindari pembayaran pajak, yaitu penyelundupan pajak, perlawanan pajak, penghindaran pajak, dan pengelakan pajak, yang memiliki makna untuk tidak membayar pajak. Dari istilah-istilah tersebut, dikenal dua istilah populer yaitu *tax evasion* dan *tax avoidance*. *Tax evasion* adalah penghindaran pajak yang dilakukan wajib pajak dengan cara melanggar ketentuan-Undang-undang Perpajakan yang akibatnya dapat menyebabkan kerugian penerimaan negara, maka wajib pajak dikatakan telah melakukan penyelundupan atau pelanggaran pajak. Adapun, wajib pajak dikatakan melakukan *tax avoidance*, apabila melakukan penghindaran pajak, tetapi sifatnya legal dan dibenarkan menurut ketentuan Undang-undang Perpajakan.⁷⁰

b. Sisi Ekstern Wajib Pajak.

Keberhasilan negara untuk memperoleh pendanaan dari sektor pajak selain karena dukungan wajib pajak juga tergantung pada pelaksana ketentuan hukum pajak, salah satu di antaranya adalah pegawai pajak. Pegawai pajak adalah setiap orang dalam kedudukannya sebagai pegawai negeri sipil yang dipekerjakan pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak dalam lingkungan Kementerian Keuangan. Dalam menjalankan tugasnya Pegawai Pajak memiliki tugas yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan, yaitu : (1) Kewajiban untuk membina wajib pajak; (2) Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; dan (3) Merahasiakan data wajib pajak.⁷¹

Kewajiban fiskus termasuk di dalamnya pegawai pajak untuk membina wajib pajak merupakan salah satu kewajiban yang penting sekalipun sistem perpajakan yang dipakai sekarang adalah *self assessment*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan kepada wajib pajak untuk menghitung,

⁷⁰ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, hlm. 105.

⁷¹ Muhammad Djafar Saidi serta Eka Merdekawati Djafar, *Op. Cit.*, hlm. 15-16; dan Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, hlm. 104-105,

memperhitungkan, serta membayar utang pajak yang terutang. Sistem *self assessment* dapat berhasil jika ada (1) Kesadaran pajak wajib pajak (*tax consciousness*); (2) Kejujuran wajib pajak; (3) Hasrat untuk membayar pajak (*Tax Mindedness*); dan (4) Disiplin wajib pajak (*tax discipline*) terhadap pelaksanaan peraturan perpajakan. Namun mengingat tingkat pendidikan serta kesadaran pajak bangsa Indonesia belum sedemikian tinggi, maka sistem tersebut agak sulit untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, jika tidak didukung oleh campur tangan Direktorat Jenderal Pajak melalui penyuluhan, pembinaan, serta bimbingan terhadap masyarakat. Berkaitan dengan tugas tersebut, dapat berubah menjadi salah satu kejahatan di bidang perpajakan, jika pada saat menjalankan kewenangannya pegawai pajak melanggar ketentuan Pasal 36A UUKUP, di antaranya yaitu bertindak di luar kewenangannya, melakukan pemerasan dan pengancaman, serta menyalahgunakan kekuasaan yang bersumber dari hukum pajak.⁷²

Pengaturan rahasia jabatan dalam peraturan perpajakan diatur dalam Pasal 34 UUKUP, yang menegaskan bahwa : “Setiap pejabat dilarang memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh wajib pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Diaturnya persoalan kerahasiaan di bidang perpajakan ini, mengingat data yang disampaikan wajib pajak kepada fiskus/pegawai pajak bertalian erat dengan masalah data perusahaan, penghasilan, kekayaan, pekerjaan, dan data-data lainnya yang tidak boleh diketahui oleh pihak lain. Oleh karena itu, untuk mencegah adanya persaingan antara satu wajib pajak dengan wajib pajak lainnya, serta mencegah pengungkapan asal usul kekayaan atau penghasilan yang diperoleh wajib pajak yang pada hakikatnya merupakan rahasia pribadi, maka perlu dijaga kerahasiaannya, sehingga wajib pajak merasa aman bahwa informasinya tidak akan diketahui oleh pihak lain. Namun, tanpa hak pegawai perpajakan secara sengaja atau tidak sengaja (lalai, tidak

⁷² Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Op. Cit., hlm. 13-14.

hati-hati) menceritakan lebih lanjut perihal infomasinya kepada pihak lain yang merugikan wajib pajak serta melanggar ketentuan-ketentuan perpajakan sebagaimana diatur dalam 41 UUKUP.

BAB IV

HUKUM PAJAK INTERNASIONAL

A. Pengertian Hukum Pajak Internasional.

Dalam era globalisasi sekarang ini, batas negara bukan menjadi penghalang bagi wajib pajak dalam mencari dan memperoleh penghasilan. Persoalannya adalah negara manakah yang memiliki hak untuk melakukan pemungutan pajaknya. Persoalan tersebut akan menjadi suatu kajian dari hukum pajak internasional. Beberapa sarjana memberikan pengertian hukum pajak internasional sebagai berikut :

1. P.J.A. Adriani mengemukakan bahwa hukum pajak internasional adalah suatu kesatuan hukum yang mengupas suatu persoalan yang diatur dalam undang-undang nasional mengenai pemajakan terhadap orang-orang luar negeri, peraturan-peraturan nasional untuk menghindarkan pajak ganda dan traktat-traktat.
2. Mr. H.J. Hofstra, hukum pajak internasional merupakan keseluruhan peraturan hukum yang membatasi wewenang suatu negara untuk memungut pajak yang materinya berkaitan dengan negara-negara lain (dalam arti orang-orang asing yang bukan warga negara suatu negara).
3. Rochmat Soemitro memberikan pengertian hukum pajak internasional adalah hukum pajak nasional yang terdiri dari kaidah, baik berupa kaidah-kaidah nasional maupun kaidah yang berasal dari traktat antar negara dan dari prinsip atau kebiasaan yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia, untuk mengatur soal-soal perpajakan dan dimana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subjeknya maupun mengenai objeknya.⁷³

⁷³ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit*, hlm. 93-94.

4. Rosendorff, sebagaimana dikutip oleh Santoso Brotodihardjo menyatakan bahwa hukum pajak internasional adalah keseluruhan dari hukum pajak nasional semua negara.⁷⁴
5. P. Verloren van Themaat, mengatakan bahwa hukum pajak internasional adalah keseluruhan norma (kebiasaan atau traktat) internasional yang membatasi kedaulatan suatu negara dalam soal pajak.⁷⁵
6. Di negara-negara Anglo Saxon, pengertian pajak internasional dibedakan atas :
 - a. *National External Tax Law*, yang di Jerman disebut *Auszenteuerrcht*.
Merupakan bagian dari hukum pajak internasional yang memuat ketentuan-ketentuan mengenai pengenaan pajak yang mempunyai daya kerja sampai di luar batas-batas negara karena terdapat unsur-unsur asing, baik mengenai objek (sumber ada di luar negeri) maupun mengenai subjeknya (subjek ada di luar negeri).⁷⁶
Di dalam hukum pajak internasional terkandung unsur asing, yaitu :
 - 1) Unsur asing berupa objek pajak, meliputi yaitu :
 - a) Objek pajak yang berada di luar negeri (luar wilayah Indonesia) milik subjek pajak dalam negeri.
 - b) Objek pajak yang berada di dalam negeri milik subjek pajak asing.
 - 2) Unsur asing berupa subjek pajak, meliputi yaitu :
 - a) Subjek pajak yang berada di Indonesia itu adalah orang asing (luar negeri) yang ada kemungkinan tunduk juga pada hukum pajak asing yang berlaku baginya.
 - b) Bangsa Indonesia merupakan wajib pajak Indonesia (dalam negeri) ada di luar negeri.

⁷⁴ Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1991, hlm. 217.

⁷⁵ *Ibid.*, hlm. 217.

⁷⁶ Erly Suandi, *Op.Cit.*, hlm. 151.

- c) Orang yang mempunyai sumber pendapatan di Indonesia yang bertempat tinggal di luar negeri (luar wilayah Indonesia).⁷⁷

Apabila dilihat dari sumber hukumnya, maka *National External Tax Law* merupakan hukum pajak nasional, tetapi jika dilihat dari sasarannya (objek atau subjek) merupakan hukum pajak internasional, karena daya kerja atau daya berlakunya melampaui batas wilayah Indonesia, dan menyangkut hubungan internasional yang memungkinkan terjadinya bentrokan hukum dengan negara-negara lain.⁷⁸

- b. *Foreign Tax Law (Auslandisches Steuerrecht)*.

Yaitu keseluruhan perundang-undangan dan peraturan-peraturan pajak dari negara-negara yang ada di seluruh dunia. Ketentuan tersebut memiliki manfaat sebagai bahan perbandingan dalam melakukan *comparative tax law study*, yang diperlukan apabila hendak mengadakan perjanjian dengan negara lain.

- c. *International Tax Law*.

International Tax Law dibedakan dalam Hukum Pajak Internasional dalam arti sempit dan hukum pajak internasional dalam arti luas.

Hukum Pajak Internasional dalam arti sempit merupakan keseluruhan kaidah yang berdasarkan Hukum Antar Negara seperti traktat-traktat, konvensi, dan lain sebagainya, dan berdasarkan prinsip-prinsip hukum pajak yang telah lazim diterima baik oleh negara-negara di dunia, mempunyai tujuan mengatur soal perpajakan antara negara-negara yang saling mempunyai kepentingan.

Hukum Pajak Internasional dalam arti luas ialah keseluruhan kaidah berdasarkan traktat, konvensi-konvensi, dan prinsip hukum pajak yang diterima baik oleh negara-negara di dunia, maupun kaidah-kaidah

⁷⁷ Y.Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 205.

⁷⁸ Erly Suandi, *Op. Cit.*, hlm. 151.

nasional yang mempunyai sebagai objeknya pengenaan pajak dalam mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, hal mana mungkin dapat menimbulkan bentrokan hukum antara dua negara atau lebih.⁷⁹

B. Asas Pengenaan Pajak Dalam Hukum Pajak Internasional.

Dalam era globalisasi sekarang ini dimana batas negara bukan menjadi penghalang bagi wajib pajak dalam mencari dan memperoleh penghasilan, maka dalam hukum Pajak Internasional ini asas hukum memiliki peran yang sangat penting guna menentukan negara mana yang memiliki hak untuk melakukan pemungutan pajaknya.

Dalam melakukan pemungutan pajak yang melintasi batas-batas negara, maka terhadap pemungutan pajak subjektif harus ada hubungan antara negara pemungut pajak dengan subjek pajak, dan dalam pemungutan pajak objektif harus ada hubungan antara negara pemungut pajak dengan objek pajak. Kedua hubungan tersebut, yaitu hubungan antara negara pemungut pajak dengan subjek pajak, dan hubungan antara negara pemungut pajak dengan objek pajak, memiliki kaitan yang erat dengan “asas pemungutan pajak”.

Ada tiga asas pemungutan pajak, yaitu :

1. Asas domisili.

Secara umum yang dimaksud dengan asas domisili, yaitu suatu asas pemungutan pajak berdasarkan tempat tinggal atau domisili seseorang, dimana negara yang berwenang melakukan pemungutan pajak adalah negara tempat subjek pajak berdomisili. Subjek yang dapat dikenai pajaknya adalah orang atau badan yang berdomisili di negara tersebut. Adapun objek yang dapat dikenai pajak adalah penghasilan yang diperoleh subjek pajak dimanapun penghasilan itu diperoleh (*world wide income*).

⁷⁹ *Ibid.*, hlm. 151-152.

2. Asas nasionalitas.

Yaitu asas pemungutan pajak yang didasarkan pada kebangsaan suatu negara. Berdasarkan asas nasionalitas ini, negara yang memiliki kewenangan memungut pajak adalah negara tempat asal kebangsaan seseorang, sekalipun orang tersebut tidak bertempat tinggal di negara yang bersangkutan. Subjek yang dapat dikenai pajak adalah orang-orang yang berkebangsaan negara tersebut dimanapun orang tersebut berada, dan objek yang dapat dikenai pajak, yaitu seluruh penghasilan dimanapun diperoleh orang tersebut.

3. Asas sumber.

Merupakan asas pemungutan pajak yang didasarkan pada sumber atau tempat penghasilan berada. Melalui asas ini, negara yang berwenang memungut pajak adalah negara asal sumber penghasilan tersebut. Kemudian, subjek yang dapat dikenai pajak adalah orang atau badan yang memiliki sumber penghasilan tersebut dimanapun mereka berada, dan objek yang dapat dikenai pajak adalah penghasilan yang hanya keluar dari sumber penghasilan yang terletak di negara tersebut.⁸⁰

Ketiga asas ini akan mencoba memberikan jawaban atas tiga permasalahan sebagai berikut :

- (1) Negara mana yang memiliki kewenangan memungut pajak;
- (2) Siapa yang dapat dikenai pajak; dan
- (3) Apa yang dapat dikenai pajak.⁸¹

1. Menurut asas domisili, maka :

- a. Negara yang berwenang memungut pajak adalah negara tempat subjek pajak berdomili.

⁸⁰ Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 40-41.

⁸¹ *Ibid.*, hlm. 40.

- b. Subjek pajak yang dapat dikenai pajak adalah orang atau badan yang berdomisili di negara tersebut.
 - c. Objek yang dapat dikenai pajak adalah penghasilan yang diperoleh subjek pajak dimanapun penghasilan itu diperoleh (*world wide income*).
2. Menurut asas nasionalitas.
- a. Negara yang berwenang memungut pajak adalah negara tempat asal kebangsaan seseorang.
 - b. Subjek pajak yang dapat dikenai pajak adalah orang-orang yang berkebangsaan negara tersebut dimanapun ia berada.
 - c. Objek yang dapat dikenai pajak adalah seluruh penghasilan dimanapun diperoleh orang tersebut.
3. Menurut asas sumber.
- a. Negara yang berwenang memungut pajak adalah negara tempat sumber penghasilan itu terletak.
 - b. Subjek pajak yang dapat dikenai pajak adalah orang atau badan yang memiliki sumber penghasilan tersebut dimanapun mereka berada.
 - c. Objek yang dapat dikenai pajak adalah hanya yang keluar dari sumber penghasilan yang terletak di negara tersebut.⁸²

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut ketiga asas di atas. Khusus terhadap asas tempat tinggal, ditegaskan bahwa batasan waktu untuk bertempat tinggal atau berada di Indonesia yaitu lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 bulan. Keberadaan lebih dari 183 hari tidaklah harus berturut-turut, tetapi ditentukan oleh jumlah hari seseorang berada di Indonesia dalam jangka waktu 12 bulan sejak kedatangannya di Indonesia. Untuk asas kebangsaan dan asas sumber dapat dipahami bahwa setiap warga negara Indonesia di manapun berada akan dikenakan pajak oleh negara Indonesia, demikian pula bila seseorang bukan warga negara Indonesia

⁸² *Ibid.*, hlm. 40-41.

namun memperoleh penghasilan dari Indonesia, maka negara Indonesia mempunyai hak untuk mengenakan pajak kepada setiap orang yang memperoleh penghasilan dari sumber penghasilan tersebut berada.⁸³

Selain asas-asas sebagaimana disebutkan di atas,

C. Sumber Hukum Pajak Internasional.

Sumber hukum pajak internasional yaitu sumber hukum dari mana suatu peraturan di bidang perpajakan mempunyai kekuatan hukum. Adapun sumber hukum pajak internasional yaitu :

1. Hukum pajak nasional (unilateral) yaitu peraturan pajak sepihak yang tidak ditujukan kepada negara lain, tetapi di dalamnya mengandung unsur-unsur asing.

Beberapa contoh ketentuan hukum nasional yang di dalamnya mengandung unsur-unsur asing, seperti :

- a. Pasal 5 Undang-Undang PPh mengenai Bentuk Usaha Tetap (BUT), yaitu bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia namun menjalankan usaha atau melakukan kegiatannya di Indonesia.
 - b. Pasal 26 Undang-Undang PPh mengenai pembayaran lain berupa dividen, bunga, sewa, royalty kepada Wajib Pajak Luar Negeri yang dikenakan pajak sebesar 20%.
 - c. Pasal 4 Undang-Undang PPN mengenai pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean, di dalam daerah pabean akan dikenakan PPN sebesar 10%.
2. Traktat, yaitu kaidah hukum yang dibuat menurut perjanjian antar negara baik secara bilateral maupun multilateral, seperti :
 - a. Untuk menghindari pajak berganda (*tax treaty*);

⁸³ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 16.

- b. Untuk menghindari perlakuan fiscal terhadap orang asing;
- c. Untuk mengatur mengenai laba badan usaha tetap (BUT);
- d. Untuk menetapkan tarif-tarif douane.

Adapun perjanjian multilateral di bidang perpajakan, yaitu keterikatan Indonesia dalam perjanjian perpajakan dengan model *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*, maupun model *United Nations (UN)* yang merupakan acuan dalam rangka perundingan perjanjian penghindaran pajak berganda.

3. Putusan hakim baik nasional maupun internasional.⁸⁴

D. Pajak Ganda.

1. Pengertian Pajak Ganda.

Ada berbagai macam pengertian pajak ganda, yaitu :

- a. Volkendbond (*league of Nation*).

Pajak ganda yaitu pajak-pajak dari dua negara atau lebih yang saling menindih sedemikian rupa sehingga orang-orang yang dikenakan pajak di negara-negara yang lebih besar daripada jika mereka dikenakan pajak di satu negara saja. Beban tambahan yang terjadi tidak semata-mata disebabkan oleh perbedaan tarif negara-negara yang bersangkutan, melainkan juga karena dua negara atau lebih secara bersamaan memungut pajak atas objek yang sama dan subjek yang sama.⁸⁵

Dari pendapat tersebut, dapat diketahui bahwa suatu pajak dikatakan pajak ganda internasional apabila di dalamnya terdapat unsur-unsur sebagai berikut :

1. Ada pajak dari dua negara atau lebih yang saling menindih.
2. Subjek pajak yang dikenai pajak itu memikul beban pajak yang lebih besar daripada apabila dikenakan pajak di satu negara saja.

⁸⁴ *Ibid.*, hlm. 95.

⁸⁵ Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia (Perkembangan dan Pengaruhnya)*, PT. Eresco, Bandung, 1986, hlm. 69.

3. Beban tambahan itu bukan diakibatkan oleh adanya perbedaan tarif.
4. Pengenaan pajak itu atas objek yang sama dan subjek yang sama pula.⁸⁶

b. *Fiskal Committee OECD.*

Sebuah komite fiskal dari *Organization for Economic Cooperation and Development*, mendefinisikan pajak ganda internasional sebagai : “*The phenomenon of international double taxation, which can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods*”.

Dari pengertian tersebut dapat dilihat bahwa pajak ganda internasional secara umum dapat dikatakan terjadi manakala ada pembebanan pajak dari dua atau lebih negara, terhadap wajib pajak yang sama untuk suatu jenis pajak tertentu dalam periode waktu yang sama.⁸⁷

c. *Ottmar Buhler.*

Membedakan pajak ganda dalam arti luas dan pajak ganda dalam arti sempit. pajak ganda dalam arti luas terjadi manakala suatu *tatbestand* yang sama dan pada saat yang sama, oleh beberapa negara dikenakan pajak yang sama atau yang sifatnya sama. Pajak ganda dalam arti sempit yaitu apabila pajak yang bersangkutan dikenakan pada pajak yang sama.⁸⁸

Contoh pengenaan pajak ganda dalam arti yang luas menurut konsep Ottmar Buhler, dapat digambarkan sebagai berikut:

Perusahaan induk di negara A memperoleh keuntungan bersih yang dikenakan pajak oleh negara A, dan kemudian keuntungan itu sebagian ditransfer ke anak perusahaan di negara B, dimana oleh negara B transfer keuntungan itu dapat dipandang sebagai sebuah penghasilan yang dikenakan pajak oleh negara B, maka ini dapat dikatakan pajak ganda internasional. Hal tersebut disebabkan

⁸⁶ Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia (Perkembangan dan Pengaruhnya)*, *Ibid.*, hlm. 69.

⁸⁷ Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia (Perkembangan dan Pengaruhnya)*, *Ibid.*, hlm. 69.

⁸⁸ Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia (Perkembangan dan Pengaruhnya)*, *Ibid.*, hlm. 69

pengenaan pajak yang sama oleh negara yang berbeda terhadap objek yang sama (keuntungan perusahaan induk), sekalipun subjeknya berbeda.⁸⁹

2. Penyebab Terjadinya Pajak Ganda Internasional.

Ada beberapa faktor penyebab terjadinya pajak ganda internasional, yaitu:

a. Perbedaan asas yang dipakai.

Setiap negara memiliki kewenangan untuk mengatur perpajakannya dalam hukum nasionalnya. Berdasarkan kedaulatannya tersebut, negara memiliki hak untuk menentukan asas mana yang akan digunakan serta diterapkan terhadap subjek pajak dan objek pajak yang akan dikenainya dengan tetap memperhatikan kedudukannya sebagai bagian dari masyarakat bangsa-bangsa. Perbedaan asas yang dipakai oleh masing-masing negara dapat menimbulkan pajak ganda internasional. Asas domisili bertemu dengan asas sumber, asas kebangsaan bertemu dengan asas sumber, dan seterusnya.

Y. Sri Pudyatmoko, memberikan suatu contoh sebagai berikut:

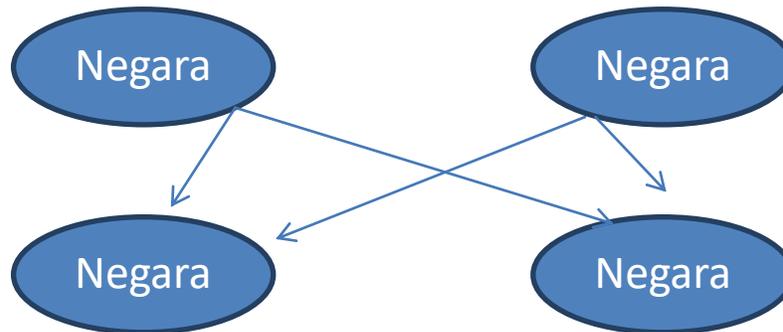
X berkebangsaan negara A tinggal di negara B, mempunyai kegiatan usaha di negara C dan negara D.

X memiliki kemungkinan menemui pajak ganda internasional bila negara-negara tersebut menerapkan asas pengenaan pajak-pajak yang berbeda.

Apabila negara A menerapkan asas kebangsaan, negara B menerapkan asas domisili, sementara negara C dan negara D menerapkan asas sumber, maka terhadap penghasilan X yang berasal dari negara C akan dikenakan pajak baik oleh pemerintah negara C (sumber) maupun pemerintah negara B (domisili), dan pemerintah negara A selaku negara kebangsaan. Demikian pula terhadap penghasilan yang berasal dari negara D, juga akan dikenakan pajak oleh pemerintah negara D (sumber), pemerintah negara B (domisili), maupun oleh pemerintah negara A selaku negara kebangsaan.

⁸⁹ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 208.

Hubungan perbedaan asas dalam pengenaan pajak tersebut dapat digambarkan dalam bagan berikut :



Dalam contoh ini subjek pajak tersebut terhadap penghasilannya yang berasal dari C akan dikenakan pajak baik oleh negara C (sumber) negara B (domisili), maupun negara A (kebangsaan). Demikian pula halnya dengan penghasilan yang berasal dari negara D, selain dikenakan pajak oleh negara D sendiri (sumber) juga masih dikenakan pajak baik oleh negara A maupun negara B. Apabila pada contoh tersebut semua negara yang terkait, baik negara A, negara B, negara C, dan negara D menerapkan asas sumber misalnya, maka tentu tidak akan ada pajak ganda internasional.⁹⁰

b. Domisili Rangkap.

Merujuk kembali pada asas-asas pemungutan pajak di antaranya asas domisili yang menyebutkan bahwa pemungutan pajak didasarkan pada tempat dimana wajib pajak berdomisili, maka yang dapat dikenai pajak adalah semua orang atau badan yang berdomisili atau berkedudukan di negara tersebut dari manapun asalnya, dengan sasaran pengenaan pajak semua penghasilan dari subjek/wajib pajak yang berdomisili di negara tersebut, dari manapun sumbernya. Kondisi demikian menimbulkan adanya pajak ganda internasional,

⁹⁰ *Ibid.*, hlm. 210.

karena semua negara yang merasa seseorang berdomisili di negaranya akan mengenakan pajak pada orang tersebut.

Selain itu, perbedaan mengenai batasan domisili itupun dapat mengakibatkan adanya pajak ganda internasional sebagaimana dicontohkan pada uraian di bawah ini. Misalnya di negara A digunakan batasan bahwa domisili adalah apabila telah tinggal di negara tersebut berturut-turut lebih dari 6 bulan, sementara di negara B digunakan ukuran kehilangan domisilinya apabila telah meninggalkan negara tersebut 18 bulan berturut-turut. Apabila seseorang dari negara B tinggal di negara A selama 7 bulan berturut-turut, maka baik negara A maupun negara B menganggapnya masih berdomisili di negara tersebut. Dengan demikian orang tersebut juga akan dikatakan berdomisili rangkap. Apabila negara A dan negara B sama-sama menerapkan asas domisili, maka orang tersebut akan dikenakan pajak baik oleh negara A maupun oleh negara B.⁹¹

c. Kebangsaan Rangkap.

Kebangsaan rangkap terjadi karena adanya perbedaan batasan pengertian “warga negara” yang dipakai. Apabila penentuan kewarganegaraan di suatu negara menggunakan dasar tempat kelahiran (*ius soli*), sementara yang lain menggunakan dasar aliran darah/keturunan (*ius sanguinis*), maka dapat menyebabkan kewarganegaraan ganda, terutama terjadi apabila negara yang bersangkutan menerapkan asas nasionalitas/kebangsaan sebagai asas pengenaan pajaknya. Adanya kewarganegaraan ganda ini dapat mengakibatkan adanya pajak ganda internasional.⁹²

⁹¹ *Ibid.*, hlm. 211.

⁹² *Ibid.*, hlm. 211-212.

E. Penyelesaian Pajak Ganda Internasional.

Melihat pada uraian di atas, maka pajak internasional adalah pajak yang ditetapkan oleh lebih dari satu negara terhadap subjek pajak yang sama atau objek pajak yang sama. Akibat adanya pajak ganda internasional menyebabkan ketidakadilan, karena seseorang harus menanggung pajak lebih dari yang seharusnya. Guna menghindari terjadinya pajak ganda internasional diperlukan beberapa cara atau metode, di antaranya melalui :

1. Secara unilateral, dimana suatu negara memasukkan ketentuan-ketentuan untuk menghindari pajak berganda dalam undang-undang suatu negara. Ketentuan-ketentuan yang dimasukkan tersebut adalah prinsip-prinsip yang sudah menjadi kelaziman secara internasional, seperti ketentuan tentang pembebasan pajak para wakil diplomat, yang dilakukan berdasarkan prinsip resiprositas, bahwa negara yang bersangkutan baru akan memberikan pembebasan apabila sebaliknya negara lainnya juga memberikan pembebasan atas dasar syarat yang sama.

Cara penghindaran pajak unilateral dapat dilakukan dengan menggunakan metode-metode sebagai berikut :

a. Tax Exemption.

Merupakan metode penghindaran pajak ganda yang umumnya dilakukan oleh negara domisili, yang memiliki kewenangan melakukan pemungutan pajak secara tidak terbatas (*world wide income*). Caranya dengan melepaskan haknya untuk memungut pajak terhadap objek pajak yang sumber atau asalnya dari luar negeri, serta menyerahkan pemungutan pajaknya kepada negara sumber. Metode ini dapat dibedakan menjadi dua, yaitu :

1) Pure territorial principle.

Suatu prinsip dimana negara tempat wajib pajak berdomisili tersebut tidak akan mengenakan pajak terhadap penghasilan yang diperoleh atau berasal dari luar negeri. Negara yang bersangkutan

hanya akan mengenakan pajak terhadap penghasilan yang diperoleh dari dalam negeri atau negara domisili melepaskan hanya untuk memungut pajak terhadap penghasilan yang berasal dari luar negeri dengan menggunakan asas *world wide income*.

2) *Restricted territorial principle*.

Berbeda dengan *pure territorial principle* yang tidak memperhatikan penghasilan subjek pajak yang berasal dari luar negeri, *restricted territorial principle* memperhatikan penghasilan subjek pajak yang diperoleh atau berasal dari luar negeri, dan digunakan untuk menentukan tarif progresif pajak terhadap penghasilan dari subjek pajak yang diperoleh dari dalam negeri. Misalnya, negara domisili menetapkan tarif umum pajak penghasilan sebagai berikut :

Penghasilan kena pajak (PKP)	Tarif (%)
Sampai dengan \$ 10.000	10%
Lebih dari \$ 10.000 sampai dengan \$ 1000.000	20%
Di atas \$ 1000.000	30%

Apabila seseorang yang berdomisili di negara tersebut mendapatkan penghasilan yang bersumber dari dalam negeri sebanyak \$ 600.000, sedangkan dari negara lain memperoleh penghasilan sebanyak \$ 750.000, maka dengan menggunakan *restricted territorial principle* akan diterapkan tarif 30% terhadap penghasilan yang mereka peroleh dari dalam negeri. Penyebabnya, total penghasilan mereka, baik dari dalam negeri maupun luar negeri adalah \$ 1.350.000 dan terhadap penghasilan sebesar itu menurut aturan yang ada dikenakan tarif 30%, Akan tetapi karena negara tersebut melepaskan haknya untuk memungut pajak terhadap penghasilan yang diperoleh atau bersumber dari luar negeri maka tarif ini

diterapkan hanya terhadap penghasilan dari dalam negeri yaitu sebesar \$ 600.000.⁹³

b. *Tax Credit.*

Merupakan metode untuk memberikan pengurangan pajak apabila penghasilan yang diperoleh subjek pajak dari luar negeri dikenakan pajak baik di dalam negeri maupun di luar negeri (negara sumber). Pemberian *tax credit* dilakukan apabila jumlah pajak yang dikenakan oleh negara sumber tidak melebihi jumlah pajak yang dikenakan oleh negara domisili. Dengan kata lain, *tax credit* hanya diberikan maksimum sebesar pajak yang dikenakan oleh negara domisili. Metode *tax credit* dapat berupa :

1) *Direct tax credit.*

Yaitu metode penghindaran pajak berganda yang diterapkan negara-negara Anglo Saxon, dimana subjek pajak dikenakan pajak di negara domisili dengan menggunakan asas *world wide income*, yaitu bahwa jumlah pajak dapat dikurangkan seluruhnya jumlah pajak yang dikenakan oleh negara sumber atas penghasilan yang berasal dari negara sumber, asalkan penghasilan itu sudah termasuk ke dalam *world wide income* dari subjek pajak yang bersangkutan. Apabila jumlah pajak yang dibayar di negara sumber lebih kecil daripada negara domisili maka dapat dikurangkan sepenuhnya (*full credit*), dimana hal seperti ini akan baik apabila tekanan dan tarif pajak di kedua negara seimbang. Apabila tarif pajak di negara sumber ternyata lebih tinggi dibanding di negara berdomisili maka *tax credit* hanya dapat diterapkan sebagian saja, yang disebut *ordinary credit*.

⁹³ *Ibid.*, hlm. 213.

2) *Indirect tax credit.*

Metode untuk memberikan *tax credit* kepada perusahaan induk di negara domisili terhadap pajak yang dibayar oleh subsidiary-nya di negara sumber.

3) *Functions tax credit* atau *tax sparing.*

Merupakan sebuah perkembangan baru dalam hukum pajak internasional. Pada negara yang sedang berkembang, guna menarik investor baru dalam melakukan investasi di negaranya melakukan berbagai kemudahan di bidang perpajakan melalui *tax incentive* atau bahkan pembebasan pajak sepanjang keuntungannya ditanamkan kembali di negaranya. Sementara itu, negara maju tempat investor berdomisili mengenakan pajak dengan menerapkan *tax credit* terhadap penghasilan subjek pajak yang berdomisili di negara itu yang bersumber dari negara asing, dimana pengenaan *tax credit* itu didasarkan pada tarif umum yang dikenakan pada negara sumber. Dari kenyataan seperti itu, maka subjek pajak memperoleh keuntungan ganda, yaitu dari negara sumber mendapatkan keringanan pajak atau bahkan tidak dikenakan pajak, sementara dari negara domisili memperoleh keuntungan karena dikenakan *tax credit*.⁹⁴

c. *Reduced rate for foreign income.*

Metode penghindaran pajak ganda yang dilakukan negara domisili terhadap penghasilan yang diperoleh subjek pajak yang berdomisili di negara tersebut yang bersumber dari luar negeri. Terhadap penghasilan yang diperoleh atau berasal dari luar negeri tersebut dikenakan pajak dengan menggunakan tarif yang diperingan dan tidak sama dengan tarif umum yang berlaku di negara domisili itu. Dengan demikian, negara

⁹⁴ *Ibid.*, hlm. 216.

domisili tidak sama sekali melepaskan haknya untuk memungut pajak terhadap penghasilan subjek pajak yang berdomisili di negara tersebut yang diperoleh dari luar negeri, melainkan terhadap penghasilan yang bersumber dari luar negeri tersebut dikenakan tarif khusus yang diperingan (telah diturunkan).⁹⁵

d. *Tax deduction for foreign income.*

Metode ini bukan tidak mengenakan pajak sama sekali terhadap penghasilan dari luar negeri (*credit of income against income*) atau mengkreditkannya dengan pajak yang dibayar di dalam negeri (*credit of tax against tax*), melainkan dengan memasukkan pajak yang dibayar di luar negeri ke dalam komponen biaya. Sebagaimana diketahui bahwa untuk pengenaan pajak (*tax base*) adalah laba bersih, yaitu laba kotor yang telah dikurangi dengan biaya-biaya dan pengeluaran-pengeluaran tertentu yang undang-undang boleh digunakan untuk mengurangi laba kotor. Dalam hal ini pajak yang telah dibayar di negara sumber itu dianggap sebagai biaya.⁹⁶

Undang-Undang PPh Indonesia menganut cara penghindaran pajak berganda dengan suatu metode yang disebut dengan metode kredit pajak, Pasal 24 PPh ayat (1) dan (2) yang menyebutkan bahwa pajak yang dibayar atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri boleh dikreditkan terhadap pajak yang terutang berdasarkan undang-undang ini dalam tahun pajak yang sama. Besarnya kredit pajak adalah sebesar pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang berdasarkan undang-undang.⁹⁷

2. Cara bilateral dilakukan dengan melakukan perjanjian pajak antar negara yang dikenal dengan istilah *tax treaty* atau penghindaran pajak berganda (P3B) yang

⁹⁵ *Ibid.*, hlm. 216.

⁹⁶ *Ibid.*, hlm. 217.

⁹⁷ Erly Suandi, *Op. Cit.*, hlm. 152 dan Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 97.

lengkapya adalah “*agreement for the avoidance of double taxation and the prevention of tax evasion*”.

3. Cara multilateral, cara penghindaran pajak yang dilakukan oleh lebih dari dua negara, misalnya *General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)* yang mengatur tarif Douane secara multilateral.⁹⁸
4. Cara kebiasaan internasional.

⁹⁸ Erly Suandi, *Ibid.*, hlm. 152.

BAB V

TRANSFER PRICING DI BIDANG PERPAJAKAN

A. *Pengertian Transfer Pricing.*

Dilihat dari perspektif ekonomi, pajak dapat dilihat dari sisi mikro ekonomi maupun makro ekonomi. Menurut Rochmat Soemitro, dilihat dari segi mikro ekonomi pajak mengurangi *income* individu, mengurangi daya beli seseorang, mengurangi kesejahteraan individu, serta mengubah pola hidup wajib pajak, dan dari sudut makro ekonomi pajak merupakan *income* negara tanpa menimbulkan kewajiban pada negara terhadap wajib pajak.⁹⁹

Sementara pemahaman pajak dari perspektif hukum, menurut Rochmat Soemitro, yaitu :

“Pajak merupakan perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang, yang memenuhi syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*tatbestand*), untuk membayar kepada kas negara yang dapat dipaksakan tanpa mendapat suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong atau penghambat) untuk mencapai tujuan di bidang keuangan”.¹⁰⁰

Lebih lanjut menurut Smeets, dalam bukunya *De Economische Betekenis der Belastingen*, pajak adalah sebagai berikut :

“*Belastingen zijn aan de overheid (volgens normen) verchuldigde afdwingbare prestaties, zonder dat hiertegenover, in het individuele geval, aanwijsbare tegen-prestaties; zij stekken tot dekking van publieke uitgaven.* (Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum yang dapat dipaksakannya tanpa adanya kontra prestasi yang dapat

⁹⁹ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, *Op. Cit.*, hlm. 13, dan Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 15-16.

¹⁰⁰ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, *Loc. Cit.*

ditunjukkan dalam hal yang individual; maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah”¹⁰¹.

Mengingat pajak merupakan peralihan kekayaan dari masyarakat kepada negara dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan, tetapi tidak ada kontraprestasi yang langsung dapat ditunjuk, sehingga cukup banyak wajib pajak orang atau badan yang dengan sengaja menghindari kewajiban perpajakannya yang berdampak pada terhambatnya penerimaan keuangan negara.

Dalam hukum pajak, hambatan pemungutan pajak disebut dengan istilah perlawanan pajak, yaitu hambatan-hambatan baik yang disebabkan oleh kondisi negara dan rakyatnya maupun disebabkan oleh usaha-usaha wajib pajak yang disadari maupun tidak, yang mempersulit pajak sebagai penerimaan negara.¹⁰²

Perlawanan terhadap pajak dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu :

1. Perlawanan Pasif.

Yaitu hambatan-hambatan yang mempersulit pemungutan pajak yang erat hubungannya dengan : (a) Struktur ekonomi suatu negara; (b) Perkembangan intelektual dan moral penduduk suatu negara; dan (c) Sistem dan cara pemungutan pajak itu sendiri.

2. Perlawanan Aktif.

Yaitu semua usaha dan tindakan yang secara langsung ditujukan pada fiskus yang bertujuan untuk menghindari pajak. Perlawanan aktif ini, dibedakan menjadi 3 (tiga) cara yaitu :

a. Penghindaran diri dari pajak.

Yaitu penghindaran pembayaran pajak yang dapat dilakukan secara mudah dengan cara tidak melakukan perbuatan yang dapat dikenakan pajak, misalnya dengan cara menahan diri, mengganti pemakaian barang kena pajak dengan barang pengganti yang tidak kena pajak,

¹⁰¹ Rochmat Soemitro, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, PT. Eresco, Bandung, 1965, hlm. 6.

¹⁰² Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 99.

menekan konsumsi, dan sebagainya. Tindakan-tindakan tersebut memungkinkan untuk dilaksanakan masyarakat dan tidak menimbulkan sanksi, sehingga tidak dapat dikatakan melanggar undang-undang. Salah satu contohnya yaitu apabila terhadap air mineral kemasan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah, maka dapat dilakukan dengan mengambil air langsung dari sumbernya.

b. Melalaikan Pajak.

Melalaikan pajak mencakup tindakan menolak membayar pajak yang telah ditetapkan oleh fiskus dan menolak memenuhi formalitas-formalitas yang harus dipenuhi berdasarkan ketentuan perundang-undangan, sebagai contoh :

- 1) Sesuai dengan sistem *self assessment system*, wajib pajak disertai tanggung jawab untuk secara aktif mengambil dan mengisi Surat Ketetapan Pajak (SPT), tetapi tidak melakukan kewajibannya sehingga pajak tidak dapat dipungut.
- 2) Usaha menggagalkan penyitaan setelah dikeluarkan surat paksa dengan melenyapkan barang-barang yang sekiranya dapat disita oleh juru sita dengan cara mengalihkan atau memindahtangankan atas nama istri atau anaknya.

c. Mengelakan Pajak/Penyelundupan Pajak.

Berbeda dengan penghindaran diri dari pajak yang tidak bertentangan dengan undang-undang, pengelakan pajak merupakan tindakan tercela yang jelas-jelas dilarang undang-undang, yang dilakukan dengan cara penyelundupan pajak, yaitu menyembunyikan keadaan-keadaan yang sebenarnya, sehingga memberikan dampak negatif terhadap penerimaan keuangan negara.¹⁰³

¹⁰³ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 197; dan Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 100-102.

John Neighbour menyatakan bahwa *transfer pricing* pada awalnya hanya merupakan isu utama bagi administrasi perpajakan dan ahli perpajakan saja, tetapi pada masa sekarang ini *transfer pricing* telah menjadi pusat perhatian ahli ekonomi yang menyangkut kewajiban pembayaran pajak atas aktivitas korporasi multinasional.¹⁰⁴

Menurut sejumlah literatur, *Transfer pricing* merupakan suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*).¹⁰⁵ *Transfer pricing* yang sering juga disebut dengan *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* yang merupakan harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota (grup perusahaan). *Transfer pricing* biasanya ditetapkan untuk produk-produk antara (*intermediate product*) yang merupakan barang-barang dan jasa-jasa yang dipasok oleh divisi penjual kepada divisi pembeli. Bila dicermati secara lebih lanjut, *transfer pricing* dapat menyimpang secara signifikan dari harga yang disepakati. Oleh karena itu, *transfer pricing* juga sering dikaitkan dengan suatu rekayasa harga secara sistematis yang ditujukan untuk mengurangi laba yang nantinya akan mengurangi jumlah pajak atau bea dari suatu negara.¹⁰⁶

Beberapa definisi mengenai *transfer pricing* atau *transfer price*, yaitu :

1. *Transfer Pricing* yang juga disebut dengan *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* merupakan harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota.¹⁰⁷
2. Simamora dalam Mangoting, *transfer pricing* adalah nilai atau harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat

¹⁰⁴ Imam Santoso, *Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 6, No. 2, November 2004, hlm. 123.

¹⁰⁵ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hlm. 125.

¹⁰⁶ *Ibid.*, hlm. 155.

¹⁰⁷ Ita Salsalina Lingga, *Aspek Perpajakan dalam Transfer Pricing dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)*, Journal, Zenit, Vol. 1, No. 3, Desember 2012, hlm. 210.

- pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*)¹⁰⁸
3. Tsunami dalam Gunadi, *transfer pricing* merupakan harga yang diperhitungkan untuk mengendalikan manajemen (*manajemen control*) atas transfer barang dan jasa dalam satu grup perusahaan.¹⁰⁹
 4. Suryana, *transfer pricing* adalah transaksi barang dan jasa antara beberapa divisi pada suatu kelompok usaha dengan harga yang tidak wajar, dapat dengan menaikkan (*mark up*) atau menurunkan harga (*mark down*), kebanyakan dilakukan oleh perusahaan global (*multinational enterprise*), yaitu perusahaan yang beroperasi di lebih dari satu negara di bawah pengendalian satu pihak tertentu.¹¹⁰
 5. *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*, *transfer pricing* merupakan harga yang ditentukan dalam transaksi antar anggota grup dalam sebuah perusahaan multinasional dimana harga transfer yang ditentukan tersebut dapat menyimpang dari harga pasar wajar sepanjang cocok bagi grupnya. Para pihak dapat menyimpang dari harga pasar wajar karena posisi para pihak yang berada dalam keadaan bebas untuk mengadopsi prinsip apapun yang tepat bagi korporasinya. “...*In a multinational enterprise (MNE) many transaction normally take place between members of the group. The price charged for such transfer do not necessarily represent a result of the free play of market forces, but may, for a number of reasons and because the MNE is in a position to adopt whatever principle is convenient to its as a group*”.¹¹¹

¹⁰⁸ Mangoting, Yenni, *Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 2, No. 1 Mei 2000, hlm. 70. (<http://puslit.petra.ac.id/journals/accounting>, 2000.

¹⁰⁹ Gunadi, *Transfer Pricing : Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, Bena Rena Pariwara, Jakarta, 1994, hlm. 14.

¹¹⁰ Ita Salsalina Lingga, *Loc. Cit.*

¹¹¹ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Transfer Pricing and Multinational Enterprise*, OECD, Paris, 1979.

6. Charles T. Horngren, George Foster, dan Srikant Datar, *transfer pricing* merupakan metode umum untuk menentukan harga transfer, dimana pasar perusahaan dapat memilih untuk menggunakan harga dari produk atau jasa sejenis yang tercantum misalnya dalam jurnal perdagangan. Perusahaanpun dapat memilih harga internalnya sama dengan harga eksternal yang dikenakan terhadap konsumen luar.¹¹²
7. Jerry M. Rosenburg dalam Santoso, *transfer pricing is the price charged by one segment of an organization for a product or service it supplies to another part of the same firm transfer pricing*, atau harga transfer adalah harga yang ditentukan oleh satu bagian dari sebuah organisasi atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukannya kepada bagian lain dari organisasi yang sama.¹¹³
8. Ralph Estes dalam Kamus Akuntansi, *transfer pricing* yaitu suatu harga internal yang dibebankan oleh satu unit seperti divisi, anak perusahaan, atau departemen dari suatu perusahaan pada unit lainnya dalam perusahaan yang sama.¹¹⁴
9. Garrison, Noreen and Brewer, *transfer pricing* sebagai harga yang dibebankan jika satu segmen perusahaan menyediakan barang atau jasa kepada segmen lain dari perusahaan yang sama.¹¹⁵
10. Don R. Hansen dan Maryanne M. Moven, dalam *Manajemen Accounting*, *transfer pricing* yaitu harga yang ditagihkan untuk barang yang ditransfer dari satu divisi ke divisi lainnya.¹¹⁶

¹¹² Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, hlm.156.

¹¹³ Iman Santoso, *OP.Cit.*, hlm. 126.

¹¹⁴ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, hlm.156.

¹¹⁵ Garrison, Noreen, and Brewer, *Akuntansi Manajerial*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm. 278.

¹¹⁶ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, hlm.156.

11. Susan M. Lysons, *transfer pricing* sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.¹¹⁷
12. Sophar Lumbantoruan, *transfer pricing* yaitu penentuan harga atau balas jasa atas suatu transaksi antarunit dalam suatu perusahaan atau antarperusahaan dalam satu grup.¹¹⁸

Dari beberapa pengertian *transfer pricing*, dapat ditarik kesimpulan bahwa *transfer pricing* adalah suatu metode penentuan harga antarperusahaan dalam satu grup yang sama, misalnya harga transfer berdasarkan biaya yang meliputi biaya variable produksi, biaya produksi penuh, dan biaya produk penuh. Biaya produksi penuh meliputi semua biaya produksi termasuk biaya dari fungsi usaha (riset dan pengembangan, desain, pemasaran, distribusi, dan pelayanan konsumen). Biaya-biaya tersebut dapat merupakan biaya aktual maupun biaya yang dianggarkan.¹¹⁹

B. Metode *Transfer Pricing*.

Transfer pricing sering digunakan oleh perusahaan-perusahaan multinasional untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayarkan melalui rekayasa harga yang ditransfer antar divisi. Perusahaan multinasional cenderung merelokasi penghasilan globalnya pada negara dengan kewajiban pajak rendah (*low tax country*) dan mengeser biaya-biaya dalam jumlah yang lebih besar pada negara dengan kewajiban pajak yang tinggi (*high tax country*). Artinya ada pergeseran kewajiban perpajakan dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi ke negara yang menerapkan pajak rendah.

Beberapa metode *transfer pricing* yang sering digunakan oleh perusahaan multinasional, yaitu sebagai berikut :

¹¹⁷ Susan M. Lysons, *International Tax Gloasay*, Amsterdam, 1996, 312, diambil dari Ita Salsalina Lingga, *Aspek Perpajakan dalam Transfer Pricing dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)*, Journal, Zenit, Vol. 1, No. 3, Desember 2012, hlm. 210.

¹¹⁸ Adrian Sutedi, *Loc. Cit.*

¹¹⁹ *Ibid*, hlm.157.

1. Harga transfer dasar biaya (*cost based transfer pricing*).
Yaitu perusahaan yang menggunakan metode transfer atas dasar biaya menetapkan harga transfer atas biaya variable dan tetap yang dapat dilakukan dalam 3 (tiga) pemilihan bentuk, yaitu (a) biaya penuh (*full cost*); (b) biaya penuh ditambah *mark up* (*full cost plus markup*); dan (c) gabungan antara biaya variable dan tetap (*variable cost plus fixed fee*).
2. Harga transfer atas dasar harga pasar (*market basis transfer pricing*).
Merupakan metode *transfer pricing* yang paling memadai karena sifatnya independen, oleh karena itu guna menggunakan metode ini perlu informasi pasar yang sempurna.
3. Harga transfer negosiasi (*negotiated transfer pricing*).
Merupakan metode *transfer pricing* hasil dari proses tawar menawar antara divisi penjual dan divisi pembeli, yang banyak dijumpai dalam beberapa kasus, dimana sub unit perusahaan bebas menegosiasikan harga transfer antara para pihak. Subunit perusahaan dapat menggunakan informasi mengenai biaya dan harga pasar dalam negosiasi, tetapi tidak ada persyaratan bahwa harga transfer yang dipilih harus mempunyai hubungan tertentu ke biaya atau harga pasar. Harga transfer hasil negosiasi tersebut sering digunakan ketika harga transfer berfluktuasi dan terus berubah.¹²⁰
Ada tiga bentuk penetapan harga transfer berdasarkan biaya yang akan dipertimbangkan adalah :
 - a. *Full cost*.
Full cost meliputi *direct materials*, *direct labor*, *variable overhead*, dan bagian dari *fixed overhead*. Penetapan harga transfer *full cost* dapat merusak insentif dan mengganggu ukuran-ukuran kinerja dan akan menutup kemungkinan pemberlakuan harga transfer yang dinegosiasikan.

¹²⁰ *Ibid.*, hlm.158-159.

b. *Full cost plus markup.*

Rumusan *Full cost plus markup* merupakan salah satu bentuk penetapan harga transfer hasil dari negosiasi, namun penggunaannya tidak mungkin mewakili semua harga negosiasi.

c. *Variabel cost plus fixed fee.*

Variabel cost plus fixed fee merupakan pendekatan yang digunakan dalam penetapan harga transfer dengan tingkat *fixed fee* dapat dinegosiasikan. Metode ini memiliki satu keunggulan dibandingkan dengan *full cost full markup*, yaitu apabila divisi penjual sedang beroperasi di bawah kapasitas, maka *variable cost* adalah *opportunity cost*-nya, dengan mangasumsikan bahwa *fixed cost* adalah sama dengan penetapan harga transfer yang dinegosiasikan.¹²¹

C. Tujuan *Transfer Pricing*.

Berdasarkan penelitian Tim UNTC PBB yang diketuai Silvain Plasschaert sebagaimana disampaikan kembali oleh Gunadi, ada beberapa alasan melakukan *transfer pricing*, yaitu :

1. Pengurangan pajak terutama pajak penghasilan.
2. Pelonggaran pengaruh pembatasan kepemilikan luar negeri.
3. Penurunan pengaruh depresiasi rupiah.
4. Memperkuat tuntutan kenaikan harga atau proteksi terhadap saingan impor.
5. Mempertahankan sikap *low profile* tanpa mempedulikan tingkat keuntungan usaha.
6. Mengamankan perusahaan dari tuntutan atas imbalan atau kesejahteraan karyawan dan kepedulian lingkungan.
7. Memperkecil akibat pembatasan dan risiko bisnis di luar negeri.¹²²

¹²¹ *Ibid.*, hlm. 157-158.

¹²² Imam Santoso, *Op. Cit.*, hlm. 123.

Praktik *Transfer Pricing*, didasarkan pada alasan pajak (*tax motive*) maupun alasan bukan pajak (*non-tax motive*). Dari sisi *tax motive*, bahwa transaksi yang terjadi antar unit bisnis grup korporasi multinasional seringkali bersifat *cross border transaction*, dimana untuk meminimalkan pajaknya, dilakukan dengan melakukan pengalihan (*shifting*) beban pajak dari suatu negara yang memiliki tarif tinggi (*high tax countries*) ke negara lainnya yang mempunyai tarif pajak lebih rendah (*low tax countries*). Dampaknya, potensi penerimaan suatu negara khususnya dari pajak akan berkurang, sementara itu dari sisi bisnis perusahaan berupaya meminimalkan biaya-biaya termasuk efisiensi dalam hal pembiayaan, termasuk efisiensi dalam hal pembayaran pajak perusahaan.

Dari sisi *non-tax motive*, tujuan penetapan *transfer pricing* untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain. Selain itu, *transfer pricing* digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan.¹²³ Peningkatan transaksi transnasional dimana arus barang, jasa maupun modal akan masuk/dan atau keluar dari suatu negara ke negara lain tanpa hambatan, menyebabkan pertumbuhan perusahaan nasional semakin pesat. Guna memenangkan persaingan, perusahaan multinasional memiliki strategi mendirikan anak perusahaan di berbagai negara sebagai strategi bisnis untuk memenangkan persaingan seperti mempertahankan dan mengembangkan pangsa pasar, menguasai sumber-sumber daya yang relatif terbatas, dan sebagian besar transaksi dan aktivitas ekonomi terjadi di antara lingkungan perusahaannya, seperti transaksi penjualan, pembelian bahan baku, pemberian jasa, penggunaan hak kekayaan intelektual, pemberian pinjaman, dan sebagainya.¹²⁴ Keberhasilan kegiatan bisnis di luar negeri sangat berkaitan dengan kemampuan untuk beradaptasi dengan faktor-faktor lingkungan yang sangat banyak jumlahnya.

¹²³ Simmamora, *Akuntansi Manajemen*, Salemba Empat, Jakarta, 1999, hlm. 273

¹²⁴ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, hlm. 189-190.

Salah satu mekanisme yang digunakan perusahaan multinasional untuk beradaptasi dengan menggunakan teknik *transfer pricing* atas sumber daya, jasa, dan teknologi yang ditransfer dari suatu perusahaan ke anak perusahaan yang lain dalam sistem multinasional. Perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya-biaya (*cost efficiency*) termasuk di dalamnya meminimalisasi pembayaran pajak perusahaan (*corporate income tax*). Bagi korporasi multinasional, perusahaan berskala global (*multinational corporations*), *transfer pricing* dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber-sumber daya yang terbatas.¹²⁵

D. Dampak *Transfer Pricing*.

Perusahaan multinasional memiliki peran yang sangat besar dalam perdagangan, dimana dua pertiga perdagangan dunia terjadi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (dalam satu grup). Kegiatan ekspor dan impor barang dalam jumlah besar, berpengaruh terhadap jumlah pajak yang terutang, sehingga menimbulkan konflik antara pihak fiskus dengan Wajib Pajak. Sehubungan dengan hal tersebut, perusahaan akan melakukan berbagai cara salah satu diantaranya praktik *transfer pricing*. Ditinjau dari perspektif perpajakan, suatu perusahaan multinasional akan berusaha meminimalkan beban pajak global dengan cara memanfaatkan ketiadaan ketentuan perpajakan suatu negara yang tidak mengatur ketentuan anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*) atau mengaturnya tetapi tidak memadai. Dampak *transfer pricing* khususnya menyangkut transaksi yang dilakukan oleh korporasi multinasional, diyakini mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak suatu negara, karena perusahaan multinasional cenderung mengeser kewajiban perpajakannya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*).

¹²⁵ Iman Santoso, *Loc. Cit.*, hlm. 123.

Berdasarkan data yang diperoleh dari seksi *Transfer Pricing* Direktorat Jenderal Pajak yang diolah berdasarkan data *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*, pada tahun 2009 kerugian Indonesia akibat *transfer pricing* mencapai Rp. 1.300 triliun, dan negara baru membentuk seksi yang menangani *transfer pricing* sekitar tahun 2007, dengan dukungan sumber daya manusia yang hanya sebanyak 12 (dua belas) orang, dan tidak semua memiliki pemahaman berkaitan dengan *transfer pricing*, menimbulkan kekhawatiran untuk menyelesaikan persoalan *transfer pricing*.

E. Regulasi *Transfer Pricing*.

Skema *transfer pricing* yang sering dilakukan perusahaan multinasional dengan cara mengalihkan laba perusahaan dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah. Pencegahan pengalihan atas laba dilakukan dengan berbagai macam cara, yaitu : (1) Otoritas pajak di berbagai negara membuat aturan *transfer pricing*; (2) Persyaratan dokumen yang lengkap; dan (3) Pemeriksaan pajak terhadap perusahaan yang melakukan *transfer pricing*.

Ketentuan anti penghindaran pajak di negara Indonesia, secara eksplisit baru diatur dengan diterbitkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (DIP) No. SE-04/PJ.7/1993, tertanggal 3 September 1993 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Kasus *Transfer Pricing* dan Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. 01/PJ.7/1993, tanggal 9 Maret 1993 Tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Secara komprehensif ketentuan tentang *Transfer Pricing* dilakukan pemerintah pada tahun 2000 dengan memasukkan klausul masalah tersebut pada Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan (UU PPh), sebagaimana diatur dalam Pasal 8 yang berbunyi sebagai berikut :

- “(1) Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak berdasarkan Undang-undang ini.

- (2) Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dengan ketentuan sebagai berikut:
 - a. besarnya penyertaan modal Wajib Pajak dalam negeri tersebut paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor; atau
 - b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor.
- (3) Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.
- (3a) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegosiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.
- (3b) Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.
- (3c) Penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.

- (3d) Besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.
- (3e) Pelaksanaan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3b), ayat (3c), dan ayat (3d) diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (4) Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:
- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
 - b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
 - c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat”.

Ada dua prinsip yang harus diperhatikan oleh otoritas fiskal untuk mendapatkan justifikasi yang kuat terhadap koreksi pajak atas dugaan *transfer Pricing*, yaitu :

1. Afiliasi (*associated enterprise*) atau hubungan istimewa (*special relationship*).

Hubungan istimewa adalah hubungan kepemilikan antara satu perusahaan dengan perusahaan yang lain dan hubungan ini terjadi karena adanya keterkaitan, pertalian, atau ketergantungan satu pihak dengan pihak lain yang tidak terdapat hubungan biasa, faktor kepemilikan atau penyertaan, adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, adanya

hubungan darah atau karena perkawinan merupakan faktor penyebab utama timbulnya hubungan istimewa. Oleh karena itu, faktor hubungan istimewa akan menjadi penting dalam menentukan besarnya penghasilan dan/biaya yang akan dibebankan untuk menghitung penghasilan kena pajak.¹²⁶

Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, menyatakan bahwa hubungan istimewa sebagaimana dimaksud ayat (3) sampai ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila :

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir.
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Penggunaan kata “hubungan istimewa” dalam akuntansi sudah tidak dipergunakan lagi, tetapi menggunakan istilah “berelasi”, merujuk pada istilah bahasa Inggris yang menggunakan kata “*related party*”. Pihak-pihak berelasi didefinisikan secara luas dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK 7 paragraf 9), bahwa suatu perusahaan dikatakan mempunyai hubungan istimewa dengan perusahaan pelapor, yaitu :

- a. Perusahaan tersebut yang melalui satu atau lebih perantara, mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah ventura

¹²⁶ Hansen dan Mowen, *Akuntansi Manajemen*, Jilid 1, Edisi 4, 1996, hlm. 543, dan Yenni Mangoting, *Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol 2, No. 1, Mei. 2000, hlm. 75.

bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies*, *subsidiaries*, *sub-subsidiaries*, dan *fellow subsidiaries*).

- b. Perusahaan tersebut adalah perusahaan asosiasi (sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 15 Investasi dalam Perusahaan Asosiasi).
- c. Perusahaan tersebut adalah perusahaan ventura bersama dimana perusahaan pelapor menjadi venture (sebagaimana didefinisikan PSAK 12 Bagian Partisipasi dalam Ventura Bersama).
- d. Perusahaan tersebut adalah perorangan (dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut) dari anggota manajemen kunci perusahaan pelapor atau induk perusahaannya.
- e. Perusahaan tersebut adalah suatu program imbalan pascakerja untuk imbalan kerja dari salah satu perusahaan pelapor atau perusahaan manapun yang berelasi dengan perusahaan pelapor.¹²⁷

2. Kewajaran atau *arm's length principle*.¹²⁸

Arm's length principle adalah prinsip yang melakukan perbandingan transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan transaksi antara pihak-pihak yang independen. Penerapan *arm's length principle* perlu dilakukan mengingat transaksi *transfer pricing* melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, sehingga harga yang terjadi tentu tidak bersifat *arm's length*. Oleh karena itu, pada tahun 1995 OECD mengeluarkan petunjuk untuk menangani masalah *transfer pricing*. Menurut OECD ada beberapa metode untuk menentukan *arm's length*, yaitu :

a. *Comparable uncontrolled price method*.

Berdasarkan metode ini harga transfer ditetapkan dengan mengacu pada harga yang digunakan dalam transaksi-transaksi yang sebanding antara

¹²⁷ Ng Eng Juan dan Ersu Tri Wahyuni, *Panduan Praktis Standar Akuntansi Keuangan Berbasis IFRS*, Edisi 2, Salemba Empat, 2012, hlm. 535.

¹²⁸ Fadjar Harimurti, *Aspek Perpajakan Dalam Transfer Pricing*, *Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan*, Vol. 547, No. 1, April 2007, hlm. 53-61.

perusahaan-perusahaan independen atau antara korporasi dengan pihak ketiga yang tidak berhubungan.

Metode *Comparable uncontrolled price* mudah diaplikasikan dalam teori, tetapi tidak mudah diterapkan dalam praktik, karena adanya perbedaan dalam kualitas, kuantitas, merek dagang, *brand*, dan level ekonomis dari pasar menyebabkan perbandingan harga antara harga atau jasa antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa secara langsung sulit dilakukan.

b. *Resale price method.*

Metode *Resale price* melihat harga transaksi antara pihak-pihak yang independen setelah terjadinya transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa menyangkut barang yang sama. Harga tersebut dikurangi dengan gross margin (*resale price margin*) yang pantas sebagai penjumlahan yang ditetapkan oleh penjual untuk menutup kembali harga pokok berikut biaya operasi lainnya. Sisanya setelah dikurangi biaya-biaya yang berkaitan dengan pembelian barang tersebut, misalnya bea masuk, menghasilkan *arm's length price*. *Resale price margin* dari transaksi antarperusahaan dalam satu grup dapat ditentukan dengan merujuk pada *resale price margin* yang diharapkan oleh penjual atas barang yang dibeli dan dijual berdasarkan transaksi yang sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

c. *Cost plus method.*

Penentuan *arm's length* dimulai dengan besarnya jumlah yang dikeluarkan oleh pemasok harta atau jasa dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa, kemudian jumlah tersebut ditambahkan suatu *mark up* sehingga menunjukkan laba sesuai dengan keadaan pasar. Besarnya *cost plus mark up* itu sebaiknya ditentukan dengan mengacu pada *cost*

plus mark up yang diperoleh pemasok yang sama atas transaksi sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

d. *Profit split method.*

Metode *Profit split* mencari laba yang akan dibagi di antara perusahaan yang ada dalam satu grup dari transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Kemudian, laba tersebut dibagi di antara perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan pertimbangan ekonomis, sehingga pembagian itu kurang lebih mencerminkan laba seandainya transaksi itu tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

e. *Transactional net margin method.*

Metode ini menetapkan margin laba bersih yang didasarkan atas perbandingan tertentu terhadap biaya, penjualan atau aktiva yang diperoleh wajib pajak. Oleh karena itu, *net margin* dari wajib pajak yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa seharusnya ditetapkan dengan mengacu pada *net margin* wajib pajak tersebut dalam transaksi yang sama, tetapi yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.¹²⁹

Berkaitan dengan kewajaran atau *arm's length principle*, sesuai Undang-Undang Pajak Penghasilan, Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Oleh karena itu, pada tahun 2010 guna mencegah penghindaran pajak karena penentuan harga tidak wajar (*non arm's length*), Dirjen Pajak telah menetapkan pedoman penentuan harga transfer yang diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak No. PER-43/PJ/2010, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak No. PER-32/PJ/2011. Substansi

¹²⁹ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, hlm. 215-216.

aturan tersebut membahas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principles*) terkait transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Aturan ini mengharuskan Wajib Pajak untuk menggunakan nilai pasar wajar dalam bertransaksi dengan pihak berelasi/*related parties*.¹³⁰

Pasal 2 menyatakan bahwa terdapat 2 (dua) pihak yang harus tunduk kepada ketentuan tersebut. Pertama, pedoman *transfer pricing* ini berlaku untuk penentuan harga transfer atas transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dalam negeri atau Badan Usaha Tetap (BUT) di Indonesia dengan wajib pajak luar negeri di luar Indonesia (*Cross-border Transfer Pricing*). *Cross-border Transfer Pricing* inilah yang sebenarnya menjadi alasan utama mengapa perlu ada pedoman *transfer pricing*, perbedaan tarif pajak Indonesia dengan negara lain dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan cara mengatur harga transfer untuk memindahkan laba ke negara yang tarif pajaknya rendah. Kedua, pedoman *Transfer Pricing*, dapat juga diterapkan untuk transaksi antara wajib pajak yang berhubungan istimewa di Indonesia yang dapat memanfaatkan perbedaan tarif karena : (1) Perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor tertentu; (2) Perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau (3) Transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.¹³¹

Selain didasarkan pada aturan tersebut, merujuk pada Pasal 8 ayat (3a) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan ((UU PPh), guna menyelesaikan masalah *Transfer Pricing*, Direktur Jenderal Pajak memiliki kewenangan melakukan kesepakatan harga transfer (*advance*

¹³⁰ Anandita B. Suryana, *Menangkal Kecurangan Transfer Pricing*, <http://www.Pajak.go.id/node/4049?lang=en>, 15 Agustus 2012, sebagaimana dikutip dari Ita Salsalina Lingga, *Aspek Perpajakan dalam Transfer Pricing dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)*, Jurnal, Zenit, Vol. 1, No. 3, Desember 2012, hlm. 217.

¹³¹ Ita Salsalina Lingga, *Ibid.*, hlm. 217.

pricing agreement/APA) dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir. Persetujuan antara Wajib Pajak dengan Dirjen Pajak dapat mencakup beberapa hal, antara lain harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalty, dan lain-lain. APA umumnya dimulai dengan permintaan Wajib Pajak kepada otoritas pajak, kemudian Wajib Pajak mempresentasikan cara perhitungan harga biaya dengan memberikan semua data yang berkaitan dengan perhitungan tersebut. Pihak Otoritas Pajak, kemudian melakukan semacam audit untuk memastikan bahwa perhitungan harga biaya tersebut dapat diterima. Keuntungan APA, yaitu : (1) memberikan kepastian hukum dan mempermudah perhitungan pajak; (2) fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama; dan (3) fiskus tidak perlu melakukan penelitian terhadap transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa apakah sudah *arm's length* atau belum.¹³²

¹³² Mardiasmo, *Advance Pricing Agreement Dalam Kaitannya Dengan Upaya Meminimalisasi Potential Tax Risk*, Jurnal Akutansi Pemerintah, Vol. 3, No. 1, Oktober, 2008, hlm. 12.

BAB VI
PERUSAHAAN MULTINASIONAL
(*MULTINATIONAL CORPORATION*)

A. Perkembangan Perusahaan Multinasional.

Sejalan dengan lajunya kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi, perkembangan perekonomian dunia berlangsung cepat dan sulit diprediksikan. Berbagai perubahan struktural dalam perekonomian dunia telah mengubah tananan dan kelembagaan ekonomi dunia dan mendorong terjadinya perubahan dalam hubungan moneter, perdagangan, investasi, dan ekonomi antar bangsa yang melampaui batas-batas negara pada umumnya.

Kehadiran kekuatan ekonomi asing dalam bentuk penanaman modal baik melalui investasi (*equity*) atau kredit (*debt*) telah berkembang pesat pada akhir abad ke-20 melebihi perkembangan perdagangan, yang dilakukan oleh perusahaan multinasional (*multinational corporation*) sebagai aktor utama dalam ekonomi global. Dalam melakukan kegiatannya perusahaan multinasional menanamkan modalnya melalui pendirian cabang perusahaan, anak perusahaan, usaha patungan, dan mempunyai afiliasi terbesar di berbagai negara.¹³³

Berdasarkan laporan yang dibuat UNCTAD, pada tahun 2008 perusahaan multinasional yang sekarang ada di dunia berjumlah 79.600 buah induk perusahaan dengan 790.000 anak perusahaan atau subsidiari yang tersebar baik di negara maju maupun negara berkembang.¹³⁴ Menurut Badan Pusat Statistik, antara tahun 1986 hingga tahun 1997, keberadaan perusahaan-perusahaan multinasional dengan rata-rata kenaikan 20% dan bertambah lagi setelah makin dibukanya peluang masuknya

¹³³ Yusuf Panglaykim, *Multinational Corporation dan Segi Tiga/Segi Lima Kekuatan: Beberapa Catatan, Simposium Aspek-aspek Hukum Perusahaan Multinasional*, BPHN, Binacipta, Bandung, 1982, hlm. 7.

¹³⁴ UNCTAD, *World Investment Report 2008, Transnasional Corporations and The Infrastructure Challenge*, United Nations, New York and Geneva, 2008, hlm. xvi.

penanaman modal asing ke Indonesia setelah berakhirnya era Orde Baru.¹³⁵ Bahkan perkembangan perusahaan-perusahaan multinasional tersebut berkembang lebih luas lagi setelah adanya deregulasi pada tahun 1992 dan deregulasi pada tahun 1994, serta penandatanganan *letter of intent* antara Indonesia dengan *IMF* yang mensyaratkan dibukanya atau dihapuskannya rintangan-rintangan terhadap penanaman modal asing dan perdagangan, dan membolehkan kepemilikan saham penanam modal asing 100% tanpa ada persyaratan untuk mengalihkan kepada perusahaan nasional baik swasta maupun nasional maupun badan usaha milik negara atau keharusan menanamkan modalnya kembali dari keuntungan yang didapat dari perusahaan yang ada di Indonesia.¹³⁶ Pada tahun 2014 berdasarkan data Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM), di Indonesia tercatat 22.000 perusahaan multinasional yang beroperasi di Indonesia, dan keberadaan perusahaan multinasional ini akan terus berkembang dengan telah berlakunya era Masyarakat Ekonomi Asean sejak akhir Desember 2015.

Berbeda dengan awal-awal tahun 1960-an hingga 1970-an, dewasa ini, negara-negara berkembang sebagai penerima modal asing tidak lagi bersikap curiga dan menganggap modal asing sebagai suatu ancaman penjajahan (ekonomi) baru yang diistilahkan oleh Sir Leon Brittan dengan “*Trojan Horses*” (kuda-kuda bangsa Troja). Pada saat sekarang negara berkembang berpendapat bahwa modal asing memiliki peran dalam pembangunan ekonomi, meningkatkan produksi, memberi perluasan kesempatan kerja, serta mengolah sumber-sumber potensi ekonomi di dalam negeri. Perusahaan multinasional mempunyai pengaruh dan kekuasaan yang sangat besar terhadap perkembangan ekonomi dunia. Setiap tahunnya perusahaan multinasional menyalurkan US\$ 200 miliar kekayaannya dalam penanaman modal asing ke negara-negara berkembang dengan tujuan untuk memperpendek jurang

¹³⁵ Eric D. Ramstetter dan Fredrik Sjöholm, *Multinational Corporation in Indonesia and Thailand*, Wages Productivity and Exports, Palgrave, Macmillan, New York, 2006, hlm. 86.

¹³⁶ Mari Pengestu, *Foreign Investment Policy, Evaluation and Characteristic*, dalam Farruch Iqbal dan William E. James (eds), *Deregulation and Development in Indonesia*, CT, Praeger, Westpoint, 2002, hlm. 45-60.

pemisah antara negara maju dengan negara berkembang.¹³⁷ Dengan demikian, perusahaan multinasional bukan hanya perusahaan yang memiliki kekuatan secara ekonomi, tetapi juga memiliki kekuatan secara politik dan sosial. Kekuatan ekonomi perusahaan transnasional akan semakin luar biasa bertambah besarnya ketika MEA berjalan.

Peran yang sangat besar dari perusahaan multinasional tersebut, di satu sisi memiliki dampak positif bagi perkembangan ekonomi dunia bukan hanya bagi negara pemberi modal tetapi juga bagi negara penerima modal. Namun di sisi lain, dengan begitu luasnya kekuasaan perusahaan multinasional sehingga dapat mengontrol atau mendominasi perusahaan-perusahaan lokal. Sebagai akibatnya, perusahaan multinasional dapat mempengaruhi kebijakan-kebijakan ekonomi atau kebijakan politis dari negara penerima. Dampak negatif lainnya adalah praktik perusahaan multinasional yang menerapkan kegiatan usaha yang bersifat restriktif (*restrictive business practices*),¹³⁸ serta transaksi perusahaan multinasional di Indonesia ke afiliasinya di luar negeri melalui praktik *transfer pricing* yang bertujuan untuk penghindari pembayaran pajak melalui *profit shifting* atau "pemindahan keuntungan" dari perusahaan di Indonesia ke perusahaan afiliasinya di luar negeri yang bertempat di negara dengan tarif pajak rendah atau *low tax rate country* (LTRC). Praktik *profit shifting* lazim digunakan oleh perusahaan multinasional yang memiliki cabang di berbagai negara untuk menggelembungkan keuntungannya dengan cara mengecilkan pajak yang harus dibayar. Caranya adalah dengan merancang agar perusahaan grup yang ada di LTRC menjadi perusahaan dengan laba terbesar. Dengan menggunakan transaksi yang tidak wajar, Wajib Pajak diminta untuk "membeli" barang atau jasa dari perusahaan LTRC dengan harga di atas wajar, sehingga terus menerus merugi.

¹³⁷ Joseph Stiglitz, *Making Globalization Work*, The Next Step To Global Justice, Penguin Books, England, hlm. 118.

¹³⁸ Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, Kencana, Bandung, 2010, hlm. 6.

Direktorat Jenderal Pajak mencatat, pada tahun 2012 dari 1.161 Wajib Pajak Penanaman Modal Asing (PMA), sebutan bagi perusahaan multinasional di Indonesia, yang bertransaksi dengan afiliasinya di luar negeri, sebanyak 436 Wajib Pajak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPH) Rugi dengan total transaksi afiliasi sebesar Rp. 76,22 triliun. Angka ini meningkat pesat di tahun 2013, di mana dari 1.284 Wajib Pajak PMA yang bertransaksi afiliasi ke luar negeri, terdapat 515 Wajib Pajak melaporkan SPT Tahunan PPh Badan Rugi dengan total transaksi afiliasi sebesar Rp. 269,33 triliun.¹³⁹

Mengingat dampak-dampak negatif dari penanaman modal yang dilakukan perusahaan multinasional, memberikan kesadaran bagi negara-negara berkembang sebagai penerima modal untuk menerapkan pengawasan yang tertuang dalam bentuk persyaratan-persyaratan yang dikenal dengan *TRIMs* atau *Trade Related Investment Measures* terhadap perusahaan multinasional yang akan menanamkan modalnya.¹⁴⁰

B. Istilah dan Pengertian Perusahaan Multinasional.

Istilah multinasional pertama kali diperkenalkan pada bulan April 1960 oleh David E. Lilienthal dalam pertemuan ilmiah yang diselenggarakan oleh *Carnegie Institute of Technology on Management and Corporation* dengan makalahnya tentang manajemen, yang kemudian makalah tersebut dipublikasikan dengan istilah *The Multinational Corporation (MNCs)*.¹⁴¹ Menurutnya perusahaan multinasional (MNCs) yaitu perusahaan yang mempunyai kedudukan di satu negara tetapi beroperasi dan menjalankan perusahaannya berdasarkan hukum dan kebiasaan-

¹³⁹ Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, *DPJ Sukses Hentikan Tren Rugi Perusahaan Multinasional*, Senin, 28 September 2015.

¹⁴⁰ Ralph H. Folsom dan Michael W. Gordon, *International Business Transactions*, Vol. 2 (St. Paul Minn: West Publishing Co., 1995, hlm. 137.

¹⁴¹ Peter T. Muchinski, *Multinational Enterprise and The Law*, The Oxford International Law Library/Oxford Univ. Press, Oxford, 2007, hlm. 2.

kebiasaan negara negara lain, sehingga perusahaan tersebut mempunyai satu nasionalitas dengan beroperasi di berbagai negara.¹⁴²

Ada berbagai pengertian perusahaan multinasional, yang dapat dilihat dari sudut ekonomi dan hukum. Para ahli ekonomi, mendefinisikan perusahaan multinasional sebagai suatu perusahaan yang memiliki sepenuhnya atau sebagian, mengawasi, dan mengatur keuntungan dan aset-aset lebih dari satu negara.¹⁴³ Menurut *The UN Group of Eminent Person*, perusahaan multinasional adalah suatu perusahaan yang memiliki atau mengontrol produk-produk dan fasilitas jasa di luar negaranya tempat perusahaan tersebut mempunyai kantor kedudukan pusat, dimana perusahaan tersebut dapat berbentuk badan hukum atau perorangan atau perusahaan swasta atau perusahaan milik negara, atau dapat pula perusahaan yang merupakan patungan antara perusahaan swasta dan perusahaan milik negara.¹⁴⁴

Pendekatan dari aspek hukum memberi definisi perusahaan multinasional (*MNCs*) sebagai satu perusahaan yang menciptakan beberapa nasionalitas yang mendistribusikan atau membagikan kepemilikan saham dari perusahaan tersebut di antara pemilik-pemilik saham yang kewarganegaraannya berbeda.

The Institute de Droit International (the Institute) atau Institut Hukum pada sidangnya di Oslo tahun 1977, membuat suatu revolusi tentang konsep perusahaan multinasional sebagai suatu perusahaan yang memiliki kewenangan dalam pembuatan keputusan yang terpusat di satu negara dan yang memiliki pusat kegiatannya di satu negara dengan atau tanpa personalitas hukum, yang berada di satu atau lebih negara. Berikut definisi perusahaan multinasional menurut *The Institute* yaitu sebagai berikut: “*Enterprises which consist of a decision making centre located in one contry and of operating centres, with or without legal*

¹⁴² Peter T. Muchinski, *Multinational Enterprise and The Law*, The Oxford International Law Library/Oxford Univ. Press, Oxford, 2007, hlm. 2.

¹⁴³ Neil Hood and Stephen Young, *The Economics of the Multinational Enterprise*, Longman, 1979, hlm. 3 dan J.H. Dunning, *Multinational Enterprise and the Global Economy*, Addison Wesley, 1993, hlm. 3-4

¹⁴⁴ (UN Doc E/5500/Add.1 (Patt 1) 24 May 1974 hlm. 25 dalam Cynthia Day Wallace, *ibid.*

*personality, situated in one or more other countries should, in law, be considered as multinational enterprise”.*¹⁴⁵

Inti perusahaan multinasional dari pengertian di atas adalah kemampuan dari perusahaan multinasional untuk mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas antara perusahaan-perusahaan di lebih satu negara. Pengertian tersebut memiliki ruang lingkup yang cukup luas mencakup atau meliputi baik *equity* dan *non equity* yang berasal dari penanaman modal asing langsung tanpa memperdulikan bentuk hukum atau kepemilikan dari penanaman modal.¹⁴⁶

Kemudian, Berthold Goldman, *the rapporteur of the Committee on multinational enterprises of the institute de Droit International*, memberikan pengertian perusahaan multinasional sebagai suatu perusahaan yang memiliki perusahaan-perusahaan cabang, subsidiary, yang melakukan kegiatan-kegiatan dagang atau ekonomi yang cukup besar untuk negara-negara penerima di luar negara yang perusahaan induknya memiliki pengawasan atau pengambil keputusan. Seutuhnya Berthold Goldman, mengemukakan definisinya sebagai berikut :

*“the term multinational enterprise is used in a broad sense and includes enterprises which through branches, subsidiaries or affiliates or other establishments engage in substantial commercial or other economic activities in States (host States) other than the State or the State in which decision and/or control is centred (the home States)”.*¹⁴⁷

Selanjutnya, Clive Schmitthoff memberikan definisi perusahaan multinasional sebagai suatu gabungan atau kombinasi dari beberapa perusahaan yang memiliki kebangsaan yang berbeda yang merupakan satu kesatuan unit ekonomi yang diikat oleh pengawasan manajerial atau kontrol oleh pemegang saham, yaitu : “ ... a

¹⁴⁵ Institut de Droit International, *Annuaire, Vol. 57. Tome II (Session d’Oslo 1977, Travaux Préparatoires (suite), Deliberations de l’Institut en séances plénières)* Muchen, S, Karper, 1978 dalam Cynthia day Wallace, *The Multinational Enterprise and Legal Control : Host State Sovereignty in an Era of Economic Globalization*, Martinus Nijhoff Publisier, The Haue/London/New York, 2002 hlm. 117.

¹⁴⁶ An an Chandrawulan, *Op. Cit.*, hlm. 152.

¹⁴⁷ Berthold Goldman, *Le Droit des Societes Internationalis/The Law of International Companies*, 90 Journal du Droit International, 1963, hlm. 230-389.

combination of companies of different nationality connected by means of shareholdings, managerial control or contract and constituting an economic unit".¹⁴⁸

The Harvard Business Review menggambarkan perusahaan multinasional yaitu: "Owned by stockholders in many countries, manned and managed by persons of many nationalities, operated in all the world politically open to them, run by managers trained and experienced in looking at the world as an economic unit: diversified in products and fields of interest yet without sacrifice of underlying principles".

"Perusahaan multinasional merupakan perusahaan yang dimiliki oleh pemilik saham di beberapa negara, yang terdiri atas dan diatur oleh orang-orang yang berbeda kewarganegaraan, beroperasi di seluruh dunia yang secara politik terbuka bagi mereka, dijalankan oleh beberapa manajer terlatih dan berpengalaman sebagai suatu kesatuan ekonomi, melakukan penanaman modal dalam berbagai jenis produk dan bidang-bidang yang penting tanpa mengorbankan prinsip-prinsip yang utama".¹⁴⁹

Terakhir, Tindall menyampaikan bahwa perusahaan multinasional merupakan perusahaan bisnis yang kepemilikan saham perusahaannya dimiliki oleh lebih dari satu nasionalitas, misalnya Royal Dutch-Shell, Unilever, Dunlop-Pirelli, Agfa Gevaert, dan sebagainya. Induk-induk perusahaan yang memiliki nasionalitas dan hukum yang berbeda membawahi anak-anak perusahaan yang nasionalitas dan hukum nasionalnya juga berbeda, tetapi perusahaan tersebut merupakan satu kesatuan perusahaan yang saling terkait (*integrated*) dan mempunyai pembagian bisnis tersendiri.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Clive Schmitthoff, *Multinational Enterprises*, 121 *The New Law Journal*, London, 1971, hlm. 1053.

¹⁴⁹ Kirchner, *Now the Transnational Enterprise*, 10 *Harvard Business Review*, 194, hlm. 6-11.

¹⁵⁰ Tindall, *Multinational Enterprise: Legal And Management Structure and Interrelationship With Ownership Control, Antitrust, Labour, Taxation And Disclosure*, Dobbs Ferry, NY, Oceana, 1975, hlm. 87.

Legal Control of The Multinational Enterprise, National Regulatory Techniques and Prospect for International Control, Martinus Nijhoff Publiser, The Haque, 1982, hlm. 147.¹⁵¹

Dari beberapa pengertian perusahaan multinasional di atas, diperoleh suatu ciri yang khas dari perusahaan multinasional, yaitu :

1. Perusahaan yang beroperasi di beberapa negara.
2. Mempunyai perusahaan induk di negara asal sebagai pusat organisasinya.
3. Berupa gabungan perusahaan nasional di suatu negara atau antarnegara, dan
4. Sistem manajemen terpusat dan beroperasi pada perusahaan induk.¹⁵²

C. Periodisasi Perkembangan Perusahaan Multinasional.

1. Periode pertama : 1850-1914.

Pada periode ini, perusahaan multinasional (*MNCs*) Inggris memiliki peranan yang penting dalam penanaman modal sebagai bagian dari perusahaan ekonomi industri modern yang menanamkan modalnya di Amerika Utara termasuk AS, Kanada, Australia, dan Argentina, pada pembangunan jalan kereta api, peternakan, perkayuan dan pertambangan.¹⁵³

Ciri khas dari perusahaan-perusahaannya berbentuk badan hukum perseroan terbatas berdasarkan sistem hukum Inggris, yang organnya terdiri dari dewan direksi dan sekretaris perusahaan berkebangsaan Inggris, yang memiliki tugas mengawasi seluruh operasi dan kegiatan perusahaan, meskipun aset-aset utama perusahaan tersebut berlokasi di seluruh dunia, sehingga perusahaan-perusahaan Inggris ini sebenarnya bukan merupakan perusahaan multinasional seperti yang terdapat dalam pengertian perusahaan multinasional sekarang ini.

¹⁵¹ Cynthia Day Wallace, *Legal Control of The Multinational Enterprise, National Regulatory Techniques and Prospect for International Control*, Martinus Nijhoff Publiser, The Haque, 1982, hlm. 159.

¹⁵² Sumantoro, *Peranan Perusahaan Multinasional Dalam Pembangunan Negara Sedang Berkembang dan Implikasinya Di Indonesia*, PT. Alumni, Bandung, 1983, hlm. 28.

¹⁵³ Mira Wilkin, *Defining a Firm: History and Theory* dalam: Peter Hertner and Geoffrey Jones, *Multinational: Theory and History*, Aldershot:Gower, 1986, hlm. 84-87.

Adapun alasan keberadaan perusahaan tersebut untuk memudahkan jalan masuk bagi pasar modal London sebagai suatu alat pembiayaan proyek bisnis di seluruh dunia atau di luar negeri.¹⁵⁴

Pada periode yang sama, muncul perusahaan multinasional di Eropa khususnya di Jerman yang bergerak di bidang kimia, tekstil, dan barang-barang elektronik. Swedia dengan perusahaannya yang terkemuka yaitu *the Nobel Company* dan *SKF*, serta Belanda di bidang perusahaan elektronik, *Philips*, perusahaan bahan makanan *Margarine Uni* yang kemudian melakukan merger dengan perusahaan multinasional *Lever Bros* dari Inggris dan membentuk Unilever.¹⁵⁵

Di Amerika Serikat sebelum tahun 1914 tumbuh perusahaan multinasional seperti *Singer Sewing Machine Company* sebagai perusahaan multinasional pertama yang sukses di bisnis pabrikan, yang kemudian berkembang pula di bidang-bidang lainnya seperti produk baja, telepon, phonographs, lampu listrik, kimia, minyak, otomoti, dan peralatan kantor.¹⁵⁶

2. Periode Kedua: 1918-1939.

Pada periode ini terjadi perlambatan perkembangan perusahaan multinasional, karena ada ketidakstabilan ekonomi dunia. Kondisi demikian, melahirkan kebijakan-kebijakan yang bersifat nasional yang dilakukan oleh negara-negara sebagai alat untuk memproteksi atau menjaga kepentingannya terhadap depresi ekonomi. Selain itu, kebijakan tersebut dibuat karena meningkatnya rintangan perdagangan melalui tarif tinggi serta tumbuhnya kartel-kartel nasional di bidang industri kunci melalui penggabungan antara perusahaan-perusahaan yang mempunyai nasionalitas yang sama, selanjutnya perusahaan-perusahaan yang bersatu tersebut menjadi suatu kartel dengan pesaing-pesaing asing.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Peter T. Muchlinski, *Multinational Enterprise and The Law*, 2nd.en., Oxford Univ, Press, 2007, hlm. 10.

¹⁵⁵ An an Chandrawulan, *Op. Cit.*, hlm. 162.

¹⁵⁶ *Ibid.*, hlm. 162.

¹⁵⁷ Peter T. Muchlinski, *Op. Cit.*, hlm. 13.

Misalnya perusahaan Jerman bersatu dengan IG Farben membuat perjanjian dengan pesaing perusahaan Swiss.

Berbeda dengan negara-negara Eropa lainnya, awalnya Amerika Serikat tidak melakukan kartel kegiatan usahanya karena adanya Undang-Undang *Antitrust* di Amerika yang melarang pembentukan kartel. Namun sejak tahun 1928 suatu kartel dibentuk antara *Shell, Anglo Persian* (sekarang BP), dan perusahaan *Standard Oil* dari New Jersey untuk melindungi kepentingan mereka dari perusahaan-perusahaan non Amerika. Selanjutnya, pada tahun 1933 perusahaan Amerika membuat kartel baja yang kedua dengan perusahaan-perusahaan Inggris, China, Polandia, dan Austria.¹⁵⁸

Pada periode ini penggunaan kartel dan penanaman modal langsung oleh perusahaan-perusahaan sebagai strategi bisnis yang dianggap paling baik, kemudian perusahaan-perusahaan dari negara penanam modal tersebut membentuk anak-anak perusahaan di perusahaan penerima modal.

3. Periode Ketiga: 1945-1990.

Pada periode ini pertumbuhan perusahaan multinasional terbagi dalam dua fase, yaitu :

a. Setelah PD ke-2 hingga tahun 1960-an

Pada fase ini perusahaan multinasional Amerika tumbuh dengan pesat tanpa mendapat persaingan dari perusahaan lain selain Inggris,

b. Tahun 1960 hingga tahun 1990.

Fase dimana penolakan terhadap dominasi Amerika oleh perusahaan multinasional Eropa yang melakukan pembangunan kembali industri Eropa setelah PD ke-2 dan munculnya pesaing baru dari perusahaan multinasional Jepang. Selain itu, pada periode ini pun munculnya perusahaan-perusahaan multinasional di negara-negara industri baru, serta pembukaan pasar baru

¹⁵⁸ Christopheer Tugendhat, *The Multinationals*, Pelican, London, 1973, hlm. 41-44.

bagi perusahaan-perusahaan multinasional di Cina, Uni Soviet, dan Negara-negara sosialis Eropa Timur.¹⁵⁹

4. Periode keempat: 1990 hingga sekarang.
 - a. Pada permulaan abad ke-21, terdapat pengurangan penanaman modal secara langsung karena tumbuhnya kegiatan merger dan akuisisi yang dilakukan perusahaan multinasional. Pada tahun 2003, Cina muncul sebagai pemimpin dunia negara penerima modal, dan pada saat yang sama, muncul Negara Brazil, Rusia, India, and China sebagai negara penanam modal asing yang dikenal dengan BRICs. Negara-negara tersebut memiliki peran penting sebagai pemain baru dalam ekonomi dunia dan mentransformasikan kekuatan dunia di tahun-tahun mendatang. Pada periode inipun terlihat dengan munculnya perdagangan regional dan kesepakatan integrasi penanaman modal dan pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia (WTO). Bersamaan dengan pembentukan organisasi perdagangan tersebut, tercapainya kesepakatan-kesepakatan regional dan multilateral, serta kesepakatan penanaman modal yang menciptakan peraturan baru bagi perusahaan multinasional dan penanaman modal asing. Pada tingkat regional, misalnya *Uni Eropa (EU) and the North American Free Trade Agreement (NAFTA)*. Pengaturan perdagangan lebih liberal melalui perjanjian bilateral atau regional (Perjanjian perdagangan bebas *Regional Free Trade Agreements (FTA)*), atau bekerjasama melalui suatu pasar milik bersama yang diawasi oleh suatu organisasi yang bernama *Regional Economic Integration Organization (REIO)*. Beberapa perjanjian

¹⁵⁹ J.H. Dunning, *Change in the Level and Structure of International Production: The Last One Hundred Years*; dalam M. Casson (ed) *The Growth of International Business*, George Allen & Unwin, 1983, hlm. 93-94.

perdagangan bebas (*FTAs*) sekarang memuat perjanjian khusus mengenai liberalisasi penanaman modal yang sifatnya sama dengan *REIOs*.¹⁶⁰

Melalui perjanjian-perjanjian tersebut, tercipta hak-hak dari pergerakan modal yang bebas (*movement of capital*) yang dibentuk bagi penanam-penanam modal interregional. Dengan demikian, hak-hak penanam modal diakui di tingkat regional dan bilateral, serta adanya peningkatan pengaturan di bidang penanam modal.¹⁶¹

D. Organisasi Bisnis Perusahaan Multinasional.

Dalam praktik pelaksanaannya, ada beberapa organisasi bisnis perusahaan multinasional yang berkaitan dengan penanaman modal yaitu :

1. Induk Perusahaan (*Parent Company*).

Induk perusahaan adalah suatu perusahaan yang memiliki dan mengawasi penanaman modal asing secara langsung, biasanya melalui anak perusahaannya yang dinamakan perusahaan *affiliated* di dua negara atau lebih negara tempat modal ditanam.

Black's Law memberi batasan *affiliate is a corporation that is related to another corporation by shareholdings* atau *other means of control; subsidiary, parent or sibling corporation*.¹⁶²

Induk perusahaan lazimnya berpusat di negara pemberi modal, yang memiliki kewenangan untuk membuat keputusan, menentukan tujuan-tujuan, serta melakukan pengawasan terhadap berjalannya suatu sistem keseluruhan kegiatan perusahaan. Keputusan tersebut misalnya mengenai pendirian anak atau cabang perusahaan, akuisisi perusahaan, banyaknya produksi yang dibuat, komposisi

¹⁶⁰ An an Chandrawulan, *Op. Cit.*, hlm. 167.

¹⁶¹ UNCTAD, *Investment Provision in Economic Integration Agreement*, United Nations, New York and Geneva, 2006, hlm. 147.

¹⁶² *Black's Law Dictionary*, West Group, St. Paul, Minn, 2001, hlm. 23.

transfer produksi antar anak perusahaan dan penentuan pasar nasional yang akan dilayani oleh anak perusahaan.¹⁶³

2. Kantor Cabang atau Cabang Perusahaan (*Branch* atau *Branch Office*).

Kantor Cabang atau Cabang Perusahaan (*Branch* atau *Branch Office*), yaitu suatu kantor yang merupakan bagian dari induk perusahaan yang beroperasi di negara induk perusahaan atau di luar negeri atau di negara tempat modal ditanam dan tidak berdiri sendiri atau mempunyai status perusahaan. Dari segi hukum cabang perusahaan atau kantor cabang ini hanya merupakan perpanjangan secara fisik dari induk perusahaan dan tidak mempunyai status hukum yang terpisah dari induk perusahaan.¹⁶⁴

3. Kantor Pusat (*The Headquarters* atau *Head Office*).

Kantor pusat adalah suatu kantor yang didirikan oleh suatu perusahaan multinasional yang mempunyai kedudukan sebagai kantor pusat atau pusat organisasi suatu perusahaan multinasional yang biasanya berlokasi di negara tempat induk perusahaan itu berada atau di negara penanam modal. Adakalanya kantor pusat didirikan di negara-negara yang mempunyai kebijakan *tax havens* atau negara-negara yang memberikan perlindungan terhadap keuntungan yang diperoleh suatu perusahaan multinasional seperti Negara-negara Liechtenstein, Bahama, Panama atau Hongkong. Negara-negara tersebut mengenakan pajak sangat rendah dan memberikan keuntungan lain yang berupa insentif pembiayaan untuk menarik mereka menyimpan keuntungan atau uangnya di Negara yang bersangkutan.¹⁶⁵

4. Anak Perusahaan *Affiliate* (*Daughter* atau *Affiliated Company*).

Anak Perusahaan *Affiliate* (*Daughter* atau *Affiliated Company*) adalah perusahaan *holding* dari penanam modal di luar negeri, tanpa melihat bentuk hukum, tetapi biasanya merupakan suatu anak perusahaan atau suatu *subsidiary*

¹⁶³ Franklin R. Root, *International Trade and Investment, Seventh Edition*, South-Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 1994, hlm. 576-577.

¹⁶⁴ An an Chandrawulan, *Op.Cit.*, hlm. 183.

¹⁶⁵ *Ibid.*, hlm. 183-184.

atau perusahaan gabungan atau *associate*, yang didirikan berdasarkan hukum dari negara tempat modal asing itu dilakukan. Pendiriannya sama dengan pendirian suatu perusahaan domestik di negara yang bersangkutan, biasanya berbentuk suatu perseroan terbatas.¹⁶⁶

5. Anak Perusahaan *Subsidiary*.

Anak Perusahaan *Subsidiary* adalah perusahaan yang mana induk perusahaan mempunyai pengawasan dan mayoritas kepemilikan. Kepemilikan mayoritas berarti bahwa dalam anak perusahaan tersebut induk perusahaan memiliki 50-94% saham dan suara, sedangkan kepemilikan minoritas adalah 5-49%, kepemilikan seluruhnya adalah 95% atau lebih.¹⁶⁷

Amerika Serikat dan Perserikatan Bangsa-bangsa (*United Nations*) juga beberapa organisasi lain mengakui bahwa kepemilikan 25% saham dari suatu perusahaan dapat ditentukan bahwa perusahaan tersebut memiliki kepemilikan mayoritas dan mempunyai pengawasan mayoritas. Namun demikian, kepemilikan dalam suatu perusahaan multinasional dalam suatu *affiliate* atau *subsidiary* atau dalam asosiasi bukan merupakan hal yang utama, tetapi yang terpenting adalah hubungan antara induk perusahaan dengan anak perusahaan, dimana induk perusahaan secara *de facto* memiliki kewenangan untuk melakukan pengawasan terhadap anak perusahaan.¹⁶⁸

6. Negara Penanam Modal (*Home State* atau *the Capital Investing State*).

Adalah negara asal penanam modal asing tempat perusahaan tersebut berkedudukan atau induk perusahaan berkedudukan. Istilah *the Home State* atau negara penanam modal atau negara asal modal dari perusahaan multinasional biasanya mengacu kepada negara dari mana perusahaan-perusahaan multinasional itu berasal. *The State of Origin* dari perusahaan multinasional

¹⁶⁶ *Ibid.*, hlm. 184

¹⁶⁷ Vaupel and Curham, *The Making of Multinational Enterprise*, Boston:Harvard Business School, 1969, hlm. 3, dalam Vernon, *Sovereignty at Bay : The Multinational Spread of U.S. Enterprise*, Longman, London, 1971, hlm. 141.

¹⁶⁸ Cynthia Day Wallace, *Op. Cit.*, hlm. 147.

sering juga (tetapi tidak selalu) merupakan negara tempat induk perusahaan didirikan dan negara tempat pembiayaan dan pengawasan administrasi dilakukan.

The Draft UN Code, mendefinisikan *The Home States of a Multinational* sebagai *the country in which the parent company is located* atau negara yang tempat induk perusahaan berada.

Bagi Negara Penanam Modal (*Home State*), perusahaan multinasional memiliki peran yang sangat penting selain sebagai alat pengembangan ekonomi global, memperkuat neraca pembayaran (*balance of payment*), serta diakui sebagai penghasil utama devisa. Oleh karena itu, perusahaan multinasional berperan penting bagi kesejahteraan ekonomi negara asalnya.¹⁶⁹ Bahkan perusahaan multinasional memiliki kekayaan yang lebih besar dibandingkan dengan negara-negara berkembang dan negara terbelakang, sehingga dapat memberikan sumbangan atau membayar pajak terbesar kepada pemerintahnya, oleh karena itu perusahaan multinasional tidak hanya kaya secara ekonomi, tetapi secara politikpun berkuasa.

7. Negara Penerima Modal atau Pengimpor Modal (*Host State*).

Negara Penerima Modal adalah negara penerima penanam modal asing, biasanya penanam modal ini diwakili oleh suatu perusahaan *affiliate* atau anak perusahaan dari suatu induk perusahaan multinasional. Setiap negara dapat bersamaan menjadi baik penanam modal asing atau *home state* dan negara penerima modal asing atau *host state* dalam suatu transaksi penanam modal asing.

E. Bentuk Hukum Perusahaan Multinasional.

Merujuk pada Bab IV Pasal 5 ayat (1) dan (2) Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 Tentang Penanaman Modal, disebutkan bahwa penanaman modal dalam negeri

¹⁶⁹ Raymond Vermond, *The United States and Japan in the Quest For Oil and Ores*, Harvard University Press, Cambridge, 1983, hlm. 23.

dapat dilakukan dalam bentuk badan usaha yang berbentuk badan hukum, tidak berbadan hukum atau usaha perseorangan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Namun, untuk penanaman modal asing sebagaimana dilakukan oleh Perusahaan Multinasional wajib berbentuk perseroan terbatas berdasarkan hukum Indonesia dan berkedudukan di dalam wilayah negara Republik Indonesia, kecuali ditentukan lain oleh undang-undang.

1. Pengertian dan Dasar Hukum Perseroan Terbatas.

Perseroan Terbatas diatur dalam Pasal 35 sampai dengan Pasal 56 KUHD, (*Wetboek van Koophandel, Staatsblad* 1847 ; 23), yang kemudian diubah dengan Undang-Undang No. 1 Tahun 1995, dan terakhir diubah dengan Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas.

Menurut Pasal 1 ayat (1) Undang-undang No. 40 Tahun 2007 disebutkan bahwa:

”Perseroan Terbatas adalah Badan hukum yang merupakan persekutuan modal, didirikan berdasarkan perjanjian, melakukan kegiatan usaha dengan modal dasar yang seluruhnya terbagi dalam saham dan memenuhi persyaratan yang ditetapkan dalam undang-undang ini dan peraturan pelaksanaannya”.

Merujuk pada pengertian Perseroan Terbatas di atas, secara jelas undang-undang menyebutkan bahwa Perseroan Terbatas adalah ”Badan Hukum”. Namun demikian, undang-undang tersebut tidak menjelaskan lebih lanjut apakah yang dimaksud dengan badan hukum. Berbeda dengan BW baru Belanda yang secara tegas mengatur tentang Badan Hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 2.64 yang menyebutkan bahwa badan hukum (*Rechtspersoon*) ialah : “Suatu badan yang mempunyai harta kekayaan, hak, serta kewajiban seperti orang pribadi”.¹⁷⁰

Mengingat belum adanya undang-undang tentang badan hukum, para ahli pun mencoba memberi rumusan badan hukum, sebagaimana disebutkan oleh Wirdjono

¹⁷⁰ Rochmat Soemitro, *Hukum Perseroan Terbatas, Yayasan, dan Wakaf*, Eresco, Bandung, 1993, hlm. 10.

Prodjodikoro, badan hukum adalah : "Sekumpulan orang-orang yang dianggap dapat bertindak dalam lalu lintas hukum, yang memiliki hak-hak dan kewajiban-kewajiban, serta dapat melakukan perbuatan hukum dengan orang-orang maupun badan hukum lainnya". Demikian juga disampaikan oleh Rochmat Soemitro, bahwa : "Perseroan Terbatas adalah suatu badan hukum dimana badan hukum tersebut dapat mengikatkan diri dan melakukan perbuatan-perbuatan hukum seperti orang pribadi dan dapat mempunyai kekayaan atau memiliki hutang".¹⁷¹

2. Pendirian Perseroan Terbatas.

Merujuk pada ketentuan Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan terbatas, adapun tata cara pendirian Perseroan Terbatas adalah :

1. Perseroan didirikan oleh 2 (dua) orang atau lebih dengan akta notaris. (Pasal 7 ayat (1)).

Akta pendirian memuat anggaran dasar dan keterangan lain yang berkaitan dengan pendirian yang sekurang-kurangnya memuat :

- a. Nama lengkap, tempat dan tanggal lahir, pekerjaan, kewarganegaraan pendiri perseorangan.
- b. Nama lengkap, tempat dan tanggal lahir, pekerjaan, kewarganegaraan Direksi dan Dewan Komisaris yang pertama kali diangkat.
- c. Nama pemegang saham yang telah mengambil bagian saham, rincian jumlah saham, dan nilai nominal saham yang telah ditempatkan dan disetor. (Pasal 8 ayat (1)).

Dalam hal ini harus dibedakan antara akta pendirian dengan anggaran dasar.

- a. **Akta pendirian**, berisi pernyataan pihak-pihak bahwa mereka mendirikan suatu perseroan terbatas. Di dalam akta pendirian biasanya dimuat hal-hal seperti:

¹⁷¹ *Ibid.*, hlm. 22.

- 1) Pernyataan kehendak untuk mendirikan PT.
 - 2) Anggaran Dasar PT.
 - 3) Susunan Pengurus.
 - 4) Pengambilan saham.
 - 5) Penyetoran saham.
 - 6). Kuasa untuk mendapatkan pengesahan Menteri.
- b. **Anggaran dasar**, yaitu aturan atau ketentuan dan syarat-syarat bagi pihak-pihak dalam rangka menjalankan PT sebagai hasil musyawarah antar pesero. Jadi semacam “*rule of game*”.
2. Untuk memperoleh pengesahan Menteri, pendiri bersama-sama mengajukan permohonan melalui jasa teknologi informasi sistem administrasi badan hukum secara elektronik, paling lambat 60 hari terhitung sejak akta pendirian ditandatangani dengan mengisi format isian yang sekurang-kurangnya memuat :
- (Pasal 9 ayat 1) (Pasal 10 ayat (1)).
- a. Nama, dan tempat kedudukan perseroan.
 - b. Jangka waktu berdirinya perseroan.
 - c. Maksud dan tujuan serta kegiatan usaha perseroan.
 - d. Jumlah modal dasar, modal ditempatkan dan modal disetor.
 - e. alamat lengkap perseroan.
- Mengenai adanya permohonan pengesahan kepada Menteri Hukum dan HAM, maka Menteri dapat bertindak:
- a. Menteri langsung menyatakan tidak keberatan atas permohonan para pihak jika keterangan perseroan tersebut telah memenuhi persyaratan-persyaratan yang telah ditetapkan. (Pasal 10 ayat 3).
 - b. Menolak dengan disertai alasan-alasannya.
3. Apabila format isian beserta data pendukungnya telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, maka Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia

akan memberikan pernyataan tidak keberatan atas permohonan yang bersangkutan secara elektronik. (Pasal 10 ayat 3).

4. Dalam jangka waktu paling lambat 30 hari terhitung sejak tanggal pernyataan tidak keberatan, pemohon wajib menyampaikan secara fisik surat permohonan yang dilampiri dokumen pendukung. (Pasal 10 ayat 5).
5. Apabila semua persyaratan di atas telah lengkap, paling lambat 14 hari, Menteri menerbitkan keputusan tentang pengesahan badan hukum perseroan yang ditandatangani secara elektronik.
6. Akta pendirian perseroan yang telah disahkan dicatat dalam daftar perseroan yang terbuka untuk umum dan diumumkan dalam Tambahan Berita Negara Republik Indonesia dilakukan Menteri dalam waktu paling lambat 14 hari terhitung sejak diterbitkannya Keputusan Menteri. (Pasal 29, 30).

Tujuan dari pendaftaran dan pengumuman agar pihak ketiga dapat mengetahui adanya suatu PT dan dengan syarat-syarat bagaimana PT itu bekerja, atau perjanjian-perjanjian apa yang berlaku antara para pesero.

Oleh karena itu, bila tidak dilakukan pendaftaran dan pengumuman diberi akibat hukum yaitu pengurus dianggap sebagai suatu Firma yang bertanggung jawab secara tanggung renteng sampai kekayaan pribadi seluruhnya atas tindakan-tindakannya terhadap pihak ketiga walaupun dalam batas-batas tertentu.

3. Tanggung Jawab Pemegang Saham PT dan Cara Penerobosannya (*Piercing The Corporate Veil*).

Sebagaimana disebutkan dalam bagian pendahuluan bahwa untuk penanaman modal dalam negeri dapat dilakukan dalam bentuk badan usaha yang berbentuk badan hukum, tidak berbadan hukum atau usaha perseorangan, seperti *Maatschaap*, Firma, dan CV. Namun khusus untuk penanaman modal asing Undang-Undang mensyaratkan harus dalam bentuk badan usaha yang berbadan hukum yang berbentuk Perseroan Terbatas (PT). Hal ini disebabkan karena beberapa alasan, yaitu berbentuk badan hukum, modalnya terdiri atas saham, tanggung jawabnya terbatas, memiliki

organisasi yang teratur. Selain itu, bentuk PT dapat dijadikan sarana untuk menuju ke arah bisnis yang lebih terbuka. Merujuk pada salah satu alasan bentuk badan hukum perseroan terbatas adanya tanggung jawab pemegang saham yang terbatas sebesar modal yang dimasukkannya,¹⁷² maka untuk mencegah adanya pemanfaatan tanggung jawab terbatas tersebut untuk digunakan secara tidak bertanggungjawab, Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas, menyebutkan bahwa tanggung jawab pemegang saham yang terbatas (*limited liability*) menjadi tidak berlaku dalam hal-hal sebagai berikut :

1. Persyaratan PT sebagai badan hukum belum atau tidak terpenuhi.
2. Pemegang saham tersebut baik secara langsung maupun tidak langsung dengan itikad buruk memanfaatkan PT semata-mata untuk kepentingannya.
3. Pemegang saham yang bersangkutan terlibat dalam perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh PT.
4. Pemegang saham tersebut baik secara langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaannya PT yang mengakibatkan kekayaan PT itu menjadi tidak cukup untuk melunasi utang perusahaan.
5. Pemegang saham dari PT itu hanya terdiri dari satu orang saja dan hal itu telah berlaku lebih dari 6 bulan. (Pasal 7 ayat (5), (6)).¹⁷³

4. Organ Dalam Perseroan Terbatas (PT).

Perseroan Terbatas merupakan salah satu subjek hukum, sehingga memiliki kapasitas hukum (*legal standing*) untuk melakukan hubungan hukum baik dengan orang, maupun dengan badan hukum yang lainnya, serta untuk hadir di depan pengadilan, dalam hal Perseroan tersebut menggugat dan digugat oleh pihak lain.

Namun berbeda dengan subjek hukum “manusia”, dalam tataran praktis PT sebagai subjek hukum menghadapi kesulitan untuk diwujudkan, sebab PT sebagai

¹⁷² R. Soekardono, *Hukum Dagang Indonesia* Jilid 1 (Bagian 2), Rajawali, Jakarta, 1981, hlm. 128.

¹⁷³ Sentosa Sembiring, *Hukum Perusahaan Tentang Perseroan Terbatas*, Nuansa Aulia, Bandung, 2007, hlm. 30-31.

badan hukum pada dasarnya adalah suatu kreasi hukum, artinya PT sebagai pembawa hak dan kewajiban merupakan sesuatu yang abstrak. Hal tersebut sesuai dengan teori abstrak / *fictie* dari Von Savigny, bahwa badan hukum itu semata-mata buatan negara saja. Badan hukum itu hanyalah fiksi, yakni sesuatu yang sesungguhnya tidak ada, tetapi orang menghidupkannya dalam bayangan sebagai subjek hukum yang dapat melakukan perbuatan hukum seperti manusia. Oleh karena itu, salah satu unsur yang cukup penting dalam badan usaha Perseroan terbatas adalah adanya Organ PT.

Organ Perseroan Terbatas (PT), terdiri dari :

1. RUPS (Rapat Umum Pemegang Saham).

Organ PT yang memegang kekuasaan tertinggi dalam perseroan dan memegang segala wewenang yang tidak diserahkan kepada Direksi dan Komisaris dalam batas yang ditentukan dalam Undang-undang dan Anggaran Dasar. (Pasal 75).

Wewenang RUPS yang tidak diserahkan kepada Direksi/ Komisaris, adalah:

- a. Mengubah Anggaran Dasar (Pasal 19).
- b. Membeli kembali saham yang telah dikeluarkan, kecuali RUPS menyerahkannya pada organ lain (pada Direksi/ Komisaris) (Pasal 38).
- c. Menambah modal Perseroan kecuali RUPS menyerahkannya kepada Komisaris (Pasal 41).
- d. Mengurangi modal Perseroan (Pasal 44).
- e. Memberikan persetujuan Laporan Tahunan dan pengesahan Laporan Keuangan (perhitungan tahunan) (Pasal 69).
- f. Menggunakan laba bersih termasuk penentuan jumlah perselisihan untuk cadangan (Pasal 71).
- g. Memperoleh segala keterangan yang berkaitan dengan kepentingan Perseroan dari Direksi dan/ Komisaris.
- h. Mengangkat Anggota Direksi (Pasal 94).
- i. Menetapkan pembagian tugas dan wewenang setiap Anggota Direksi dan serta jenis penghasilan Direksi, kecuali dilimpahkan kepada Komisaris.

- j. Memberikan persetujuan untuk mengalihkan atau menjadikan jaminan utang seluruh/sebagian besar kekayaan PT.
- k. Memberikan keputusan untuk mengajukan permohonan pernyataan pailit kepada Pengadilan Negeri.
- l. Memberhentikan Anggota Direksi sewaktu-waktu dengan menyebutkan alasannya (Pasal 105).
- m. Memberhentikan Anggota Direksi/komisaris sementara dengan menyebutkan alasannya (Pasal 92).
- n. Mengangkat Komisaris (Pasal 111).
- o. Memberhentikan Komisaris secara tetap atau sementara (Pasal 106).
- p. Menyetujui rancangan penggabungan atau peleburan (Pasal 123).
- q. Memberikan persetujuan pengambilalihan.
- r. Memberikan keputusan pembubaran Perseroan (Pasal 142).
- s. Menerima pertanggungjawaban Likuidator atau likuidasi yang dilakukannya.

2. Komisaris.

Sesuai Pasal 108 Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas, disebutkan bahwa Komisaris merupakan organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara umum dan atau khusus serta memberikan nasihat kepada Direksi dalam menjalankan tugasnya.

Konsep Komisaris dalam badan usaha PT sering disebut dengan Dewan Komisaris, yang dalam bahasa Belanda disebut *Raad van Commissarissen*, dan bahasa Inggris *Board of Commissioner/Board of Supervisory Directors*, memiliki peran penting dalam menjalankan kegiatan perusahaan. Oleh karena itu, untuk menduduki jabatan Komisaris harus memiliki pengetahuan tidak saja dalam bidangnya, tetapi juga terkait dengan dunia usaha, memiliki visi dan misi dalam pengelolaan perusahaan, serta mampu memformulasikan nilai-nilai etika bisnis. Mengingat peran penting dari Komisaris, Undang-Undang mensyaratkan

sebagaimana diatur dalam Pasal 110 bahwa yang dapat diangkat menjadi anggota Dewan Komisaris adalah orang perseorangan yang cakap melakukan perbuatan hukum, kecuali dalam waktu 5 (lima) tahun sebelum pengangkatannya pernah: (a) dinyatakan pailit; (b) menjadi anggota Direksi atau anggota Dewan Komisaris yang dinyatakan bersalah menyebabkan suatu Perseroan dinyatakan pailit; atau (c) dihukum karena melakukan tindak pidana yang merugikan keuangan negara dan/atau yang berkaitan dengan sektor keuangan.

Dalam menjalankan tugasnya Komisaris tidak dapat dipengaruhi oleh siapapun. Komisaris mewakili kepentingan masyarakat (publik) yang harus benar-benar diperhatikan, karena di negara-negara maju pengelolaan perusahaan tidak lagi berpusat pada kepentingan pemegang saham maupun manajemen semata-mata tetapi sudah bergeser kepada kepentingan publik, masalah mutu atau kualitas dari produk yang dihasilkan oleh perusahaan, harga yang wajar, dan layanan purna jual. Oleh karena itu, fungsi utama komisaris adalah mengawasi kegiatan yang dilakukan oleh manajemen agar maksud dan tujuan pendirian perseroan dapat tercapai.

Namun demikian, menarik untuk disimak apa yang disampaikan Todung Mulya Lubis, bahwa : “Dalam dekade terakhir ini dapat dilihat pada jajaran komisaris, yang mulai didominasi oleh pemegang saham mayoritas dimana posisi Presiden Komisaris atau Komisaris Utama, yang diterjemahkan dengan *Chairman*, hampir semuanya diduduki oleh pemilik modal. Bahkan seringkali posisi *Chairman* yang seharusnya mengawasi pekerjaan Direksi, pada kenyataannya telah mengambil hak-hak Direksi khususnya hak-hak yang menentukan (*decisive*) ke tangan Presiden Komisaris atau Komisaris Utama atau *Chairman*.¹⁷⁴

Jika merujuk Pasal 114 Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas, Dewan Komisaris yang tidak menjalankan kewajibannya

¹⁷⁴ Todung Mulya Lubis, *Menuju Good Corporate Governance*, diambil dari Sentosa Sembiring, *Hukum Perusahaan Tentang Perseroan Terbatas*, CV. Nuansa Aulia, Bandung, 2006, hlm. 42.

dengan baik untuk melakukan pengawasan terhadap Direksi sebagaimana disebutkan dalam Pasal 108 ayat (1), yang kemudian menimbulkan kerugian pada Perseroan, maka sesuai Pasal 114 ayat (4) anggota Dewan Komisaris atau lebih, bertanggung jawab secara tanggung renteng bagi setiap anggota Dewan Komisaris.

3. Direksi.

Direksi adalah Organ PT yang bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan untuk kepentingan dan tujuan perseroan serta mewakili perseroan baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai ketentuan Anggaran Dasar.

Direksi merupakan salah satu organ yang cukup penting dalam menjalankan kegiatan PT, karena Direksi yang melakukan pengendalian perusahaan dalam kegiatan sehari-hari.

Secara teoritis, prinsip pengelolaan perusahaan dalam berbagai kepustakaan hukum perusahaan ada dua prinsip, yaitu : Pertama, prinsip kolegiel, dimana kedudukan para Direktur sama tingginya sehingga tidak ada yang menjadi Presiden Direktur. Kedua, Prinsip Direktorial, yaitu seorang Direktur menjadi menjadi Presiden Direktur atau Direktur Utama, sedangkan Direktur lainnya berada di bawahnya dan bertanggung jawab kepadanya, sedangkan Presiden Direktur bertanggung jawab kepada Dewan Komisaris.¹⁷⁵

Secara internal posisi Direksi mempunyai tugas untuk mengatur secara teknis dalam mencapai tujuan PT yang sudah digariskan dalam Anggaran Dasar PT dan keputusan RUPS. Untuk itu, Direksi harus membuat dan melaksanakan rencana kerja. Capaian dari hasil kerja merupakan bahan evaluasi dari penilaian kinerja Direksi yang dituangkan dalam laporan tahunan melalui RUPS. Apabila laporan tersebut diterima maka keputusan Direksi menjadi tanggung jawab PT.

¹⁷⁵ Sentosa Sembiring, *Op. Cit.*, hlm. 43-44.

Secara eksternal, Direksi mewakili perusahaan di dalam dan di luar pengadilan. Hal ini memiliki arti Direksi berhak membuat kontrak bisnis dengan pihak lain, demikian juga dalam hal PT hendak menggugat atau digugat pihak lain, diwakili oleh Direksi.

Kewajiban Direksi, yaitu :

1. Menjalankan pengurusan perseroan untuk kepentingan perseroan yang sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan.
2. Meminta persetujuan RUPS untuk mengalihkan atau menjadikan jaminan utang seluruh atau sebagian besar kekayaan Perseroan Terbatas.
3. Melaporkan kepada Perseroan Terbatas mengenai kepemilikan sahamnya dan atau keluarganya kepada Perseroan Terbatas tersebut dan Perseroan Terbatas lainnya.
4. Membuat dan memelihara Daftar Pemegang Saham, risalah RUPS, Risalah Rapat Direksi serta menyelenggarakan pembukuan Perseroan Terbatas.
5. Menyelenggarakan RUPS Tahunan dan untuk kepentingan Perseroan berwenang menyelenggarakan RUPS lainnya.
6. Menyerahkan Laporan (perhitungan) keuangan tahunan Perseroan kepada akuntan publik untuk diperiksa dalam hal:
 - a. Bidang usaha Perseroan berkaitan dengan dana masyarakat.
 - b. Perseroan mengeluarkan surat pengakuan utang.
 - c. Perseroan merupakan Perseroan Terbatas terbuka.
7. Menyusun Laporan Tahunan untuk diajukan kepada RUPS dalam waktu 5 bulan setelah tahun buku Perseroan ditutup.
8. Mendaftarkan dalam daftar perusahaan:
 - a. Akta pendirian beserta surat pengesahan Menteri Kehakiman.
 - b. Akta Perubahan Anggaran Dasar beserta Surat Persetujuan Menteri Kehakiman.
 - c. Akta perubahan Anggaran Dasar beserta laporannya kepada Menteri Kehakiman.

9. Memberitahukan secara tertulis keputusan RUPS tentang pengurangan modal kepada semua Kreditur dan mengumumkan dalam Berita Negara serta pada 2 surat kabar harian paling lambat 7 hari terhitung sejak keputusan.
10. Mencatat pemindahan hak atas saham atas nama, tanggal dan hari pemindahan dalam Daftar Pemegang Saham atau daftar Khusus.

Tanggung jawab Direksi, yaitu :

1. Setiap Anggota Direksi bertanggung jawab atas semua kerugian yang diderita Pemegang Saham yang beritikad baik akibat pembelian kembali saham oleh Perseroan Terbatas yang menyalahi ketentuan (Pasal 37 ayat 3).
2. Perbuatan hukum yang dilakukan Perseroan yang belum didaftarkan dan diumumkan (Pasal 3) Tanggung jawab Direksi dalam hal ini adalah secara tanggung renteng atas segala perbuatan hukum Perseroan.
3. Kesalahan atau kelalaian dalam menjalankan tugasnya yaitu tanpa itikad baik dan tidak bertanggung jawab serta tidak untuk kepentingan dan usaha Perseroan (Pasal 97). Tanggung jawab Direksi dalam hal ini adalah penuh secara pribadi kesalahan atau kelalaian Direksi menjalankan tugas. (Pasal 104 ayat 3)
4. Kepailitan yang terjadi karena kesalahan atau kelalaian Direksi sehingga kekayaan Perseroan Terbatas tidak mencukupi untuk menutupi kerugian tersebut (Pasal 104)

Jika memperhatikan secara seksama tugas dan tanggung jawab Direksi PT bukan merupakan sesuatu yang ringan, oleh karena itu Undang-Undang Perseroan Terbatas, menentukan syarat-syarat menjadi Anggota Direksi (Pasal 93), yaitu :

- a. Orang yang mampu dan cakap melaksanakan perbuatan hukum.
- b. Tidak pernah dinyatakan pailit.

- c. Tidak pernah dinyatakan bersalah sebagai Anggota Direksi atau Komisaris yang menyebabkan pailitnya suatu PT.
- d. Bukan orang yang pernah dihukum karena melakukan tindak pidana yang merugikan negara dalam waktu 5 tahun sebelum pengangkatan.

5. Pembubaran dan Berakhirnya Status Badan Hukum Perseroan.

Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas, mengatur tentang pembubaran, dan berakhirnya status badan hukum perseroan dalam Pasal 142, yang menyebutkan bahwa : Pembubaran Perseroan terjadi berdasarkan :

- a. Berdasarkan keputusan RUPS;

Sesuai Pasal 144, disebutkan bahwa Direksi, Dewan Komisaris atau 1 (satu) pemegang saham atau lebih yang mewakili paling sedikit 1/10 (satu persepuluh) bagian dari jumlah seluruh saham dengan hak suara, dapat mengajukan usul pembubaran Perseroan kepada RUPS, dan pembubaran Perseroan dimulai sejak saat yang ditetapkan dalam keputusan RUPS.

Keputusan RUPS tentang pembubaran Perseroan sah apabila diambil berdasarkan musyawarah untuk mufakat, dan dihadiri paling sedikit 3/4 (tiga perempat) bagian dari jumlah seluruh saham dengan hak suara hadir atau diwakili dalam RUPS, dan keputusan tersebut adalah sah jika disetujui paling sedikit 3/4 (tiga perempat) bagian dari jumlah suara yang dikeluarkan, kecuali anggaran dasar menentukan kuorum kehadiran dan/atau ketentuan tentang persyaratan pengambilan keputusan RUPS yang lebih besar.

Dalam hal kuorum kehadiran sebagaimana dimaksud di atas, tidak tercapai, dapat diadakan RUPS kedua, dan RUPS kedua sah dan berhak mengambil keputusan jika dalam rapat paling sedikit 2/3 (dua pertiga) bagian dari jumlah seluruh saham dengan hak suara hadir atau diwakili dalam RUPS dan keputusan adalah sah jika disetujui oleh paling sedikit 3/4 (tiga perempat) bagian dari jumlah suara yang dikeluarkan, kecuali anggaran dasar

menentukan kuorum kehadiran dan/atau ketentuan tentang persyaratan pengambilan keputusan RUPS yang lebih besar.

- b. Karena jangka waktu berdirinya yang ditetapkan dalam anggaran dasar telah berakhir.

Sesuai Pasal 145, ditetapkan bahwa terhadap pembubaran Perseroan yang jangka waktu berdirinya Perseroan telah ditetapkan dalam anggaran dasar, maka dalam jangka waktu paling lambat 30 (tiga puluh) hari setelah jangka waktu berdirinya Perseroan berakhir, RUPS menetapkan penunjukan likuidator, dan Direksi tidak boleh melakukan perbuatan hukum baru atas nama Perseroan setelah jangka waktu berdirinya Perseroan yang ditetapkan dalam anggaran dasar berakhir.

- c. Berdasarkan penetapan pengadilan;

Sesuai Pasal 146 Pengadilan Negeri dapat membubarkan Perseroan atas :

1. Permohonan kejaksaan berdasarkan alasan Perseroan melanggar kepentingan umum atau Perseroan melakukan perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan;
2. Permohonan pihak yang berkepentingan berdasarkan alasan adanya cacat hukum dalam akta pendirian;
3. Permohonan pemegang saham, Direksi atau Dewan Komisaris berdasarkan alasan Perseroan tidak mungkin untuk dilanjutkan.

- d. Dengan dicabutnya kepailitan berdasarkan putusan pengadilan niaga yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, harta pailit Perseroan tidak cukup untuk membayar biaya kepailitan;

- e. Karena harta pailit Perseroan yang telah dinyatakan pailit berada dalam keadaan insolvensi sebagaimana diatur dalam undang-undang tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang; atau

- f. Karena dicabutnya izin usaha Perseroan sehingga mewajibkan Perseroan melakukan likuidasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dalam hal terjadi pembubaran Perseroan sebagaimana dimaksud pada ayat Pasal 14 ayat (1), maka : (a) Wajib diikuti dengan likuidasi yang dilakukan oleh likuidator atau kurator; dan (b) Perseroan tidak dapat melakukan perbuatan hukum, kecuali diperlukan untuk membereskan semua urusan Perseroan dalam rangka likuidasi.

Namun demikian, dalam hal pembubaran terjadi berdasarkan keputusan RUPS, jangka waktu berdirinya yang ditetapkan dalam anggaran dasar telah berakhir atau dengan dicabutnya kepailitan berdasarkan keputusan pengadilan niaga dan RUPS tidak menunjuk likuidator, Direksi bertindak selaku likuidator.

Kemudian, dalam hal pembubaran Perseroan terjadi dengan dicabutnya kepailitan sebagaimana dimaksud pada Pasal 142 ayat (1) huruf d, pengadilan niaga sekaligus memutuskan pemberhentian kurator dengan memperhatikan ketentuan dalam undang-undang tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

Jika seandainya setelah pembubaran perseroan, kemudian likuidasi tidak dilakukan dan Perseroan tetap melakukan perbuatan hukum, sehingga merugikan pihak ketiga, maka sesuai Pasal 142 ayat (5) sanksinya anggota Direksi, anggota Dewan Komisaris, dan Perseroan bertanggung jawab secara tanggung renteng.

F. Pengaturan Perusahaan Multinasional.

Peningkatan perkembangan perusahaan multinasional tidak diimbangi dengan ketersediaan aturan hukumnya, karena awalnya para penguasa (pemerintahan penjajahan) telah menjadikan masalah perlindungan penanaman modal sebagai salah satu bagian dari kebijakan di wilayah negara jajahannya. Namun setelah Perang Dunia II yang diikuti lahir dan merdekanya negara-negara baru di Asia, Afrika, dan Amerika Selatan, para investor mulai memfokuskan perhatiannya kepada pembangunan kembali negara-negara baru tersebut, dengan mengupayakan syarat-syarat yang menguntungkan di dalam penanaman modalnya.

Negara-negara berkembang menerima kehadiran penanaman modal asing yang dilakukan perusahaan-perusahaan multinasional melalui pendirian cabang perusahaan, anak perusahaan, usaha patungan. Cukup banyak negara berkembang termasuk Indonesia sejak tahun 1967 sudah membuka lebar-lebar pintu masuk bagi perusahaan-perusahaan multinasional untuk memasukkan modalnya ke Indonesia, dengan disahkannya Undang-Undang No. 1 Tahun 1967.¹⁷⁶ Beberapa perusahaan multinasional yang masuk ke Indonesia, di antaranya : Freeport Suur Co Incorporated, Tel&Tel (ITT), Toyo Menko (Jepang), Unilever (United Kingdom/Netherland), Good Year, Sinegr Sewing Machine Co, Dumex (Denmark) BAT (Inggris), Philipina American Timber Compny SA (Panama), Philips (Belanda).

Selanjutnya, masuk pula perusahaan multinasional seperti Sonny Corporation, Nike, Daimler Benz, Time Warner Bross, Britis Petroleum, ICI, Coca cola, dan Mac Donald. Bahkan pada tahun 1997, 10 (sepuluh) perusahaan multinasional terbesar menanamkan modalnya di negara-negara berkembang termasuk Indonesia yaitu Ford motor company, General Electric, Exxon Corporation, General Motor, Volkswagen AG, IMB, Toyota Motor Corporation, Nestle SA, dan Mitsubishi Corporation.¹⁷⁷

Penanaman modal asing melalui pendirian perusahaan multinasional telah memberikan keuntungan bagi negara penerima modal, di antaranya yaitu kemampuan untuk mencapai produksi yang optimal dengan menjual produk pada pasar yang lebih besar, meningkatkan lapangan pekerjaan terutama pada industri makanan olahan, tekstil, produk baja, pakaian, produk elektronik, dan alat-alat transportasi. Selain itu, adanya peningkatan standar hidup masyarakat, karena adanya pemberian insentif yang lebih besar dari perusahaan multinasional dibandingkan dengan perusahaan-perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan swasta nasional. Penanaman modal asing berperan pula dalam meningkatkan pendapatan mata uang asing melalui aktivitas

¹⁷⁶ Sumantoro, *Bunga Rampai Permasalahan Penanaman Modal dan Pasar Modal*, Binacipta, Bandung, 1984, hlm. 28.

¹⁷⁷ UNCTAD, *World Investment Report 1997*, Developed Countries News, 21 September 1997, hlm. 2 dan UNCTAD, *World Investment Report 1997, Transnasional Corporations, Market Structure and Competition Policy*, United Nations, New York and Geneva, 1997, hlm. 28-29.

ekspor oleh perusahaan multinasional (*Multinational Enterprise* atau *MNE*), serta tidak menimbulkan utang baru.¹⁷⁸ Selain itu, perusahaan multinasional sebagai agen bagi pengalihan teknologi dari negara-negara industri maju ke negara-negara berkembang serta sebagai jembatan untuk memperpendek jurang pemisah antara negara maju dengan negara berkembang.

Penanaman modal asing melalui perusahaan multinasional cukup banyak memberikan dampak positif dalam membantu pembangunan perekonomian negara-negara penerima modal, namun pada perkembangannya hingga dekade ini modal asing yang dikuasai perusahaan multinasional semakin mendominasi dunia, bukan saja secara ekonomi, sosial tetapi juga dapat mempengaruhi kebijakan-kebijakan politis negara penerima. Oleh karena itu, selain memiliki sisi-sisi positif, penanaman modal asing yang dilakukan perusahaan multinasionalpun berdampak negatif terhadap negara penerima, seperti di bidang ekonomi melalui pengembalian keuntungan dari kegiatan bisnisnya ke negara dimana induk perusahaannya berada, sehingga mengurangi cadangan persediaan mata uang asing (*foreign exchange reserves*) negara penerima, praktik *transfer pricing*, serta penerapan kegiatan-kegiatan usahanya yang bersifat restriktif (*restrictive business practice*).¹⁷⁹

Mengingat dampak-dampak negatif dari penanaman modal asing tersebut, memunculkan kesadaran dari negara-negara berkembang untuk mengatur serta membatasi aktivitas perusahaan multinasional melalui berbagai persyaratan atau aturan-aturan penanaman modal. Dilihat dari segi pengaturannya, terdapat 4 (empat) bentuk pengaturan perusahaan multinasional, yaitu :

1. Pengaturan nasional.

Pengaturan nasional merupakan ketentuan hukum yang dibuat oleh negara penerima modal dalam membatasi kebebasan perusahaan multinasional untuk menentukan kebijakan penanaman modalnya. Berdasarkan prinsip hukum yaitu

¹⁷⁸ Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, Keni, Bandung, 2010, hlm. 5.

¹⁷⁹ Huala Adolf, *Ibid.*, hlm. 6.

prinsip nasionalitas (*Nationality Principle*), bahwa setiap negara mempunyai yuridiksi eksklusif untuk mengatur aktivitas individu, termasuk perusahaan-perusahaan asing dan badan hukum yang berada di dalam wilayahnya.¹⁸⁰

Substansi ketentuan hukum nasional yang mengatur penanaman modal asing, secara umum dapat dibagi 3 (tiga) kategori yaitu :¹⁸¹

a. Persyaratan masuk dan pelaksanaan penanaman modal.

Negara penerima modal lazimnya menerapkan persyaratan perizinan serta persetujuan dari badan yang memiliki kewenangan terhadap penanaman modal. Guna efektivitas serta efisiensi pengurusan penanaman modal, beberapa negara sudah melaksanakan prosedur skrining serta persetujuan dalam satu departemen yang dikenal dengan *a one stop* atau *single window centre*, yaitu kegiatan penyelenggaraan suatu perizinan dan nonperizinan yang mendapat pendelegasian atau pelimpahan wewenang dari lembaga atau instansi yang memiliki kewenangan perizinan dan nonperizinan yang proses pengelolaannya dimulai dari tahap permohonan sampai dengan tahap terbitnya dokumen yang dilakukan dalam satu tempat.

- 1) Persyaratan permodalan (*capitalisaton Requirement*).
- 2) Persyaratan bidang usaha (*Carve-out/Exclusions*).

Adalah persyaratan mengenai bidang-bidang usaha atau sektor-sektor usaha apa saja yang diperbolehkan dimasuki oleh penanam modal asing. Sebagai contoh di Australia, penanam modal asing tidak diperbolehkan untuk membeli *developer residential estate* (perusahaan pengembang perumahan), sedangkan di Ethiopia, tidak diperkenankan memasuki bidang usaha perbankan dan asuransi.

¹⁸⁰ An an Chandrawulan, *Op. Cit.*, hlm. 230.

¹⁸¹ *Ibid.*, hlm. 73.

Di Indonesia sendiri, merujuk pada Bab VI, Pasal 12 ayat (1), (2) Undang-Undang No. 25 Tahun 2007, disebutkan bahwa :

- “(1) Semua bidang usaha atau jenis usaha terbuka bagi kegiatan penanaman modal, kecuali bidang usaha atau jenis usaha yang dinyatakan tertutup dan terbuka dengan persyaratan.
- (2) Bidang usaha yang tertutup bagi penanam modal asing adalah: a. produksi senjata, mesiu, alat peledak, dan peralatan perang; dan b. bidang usaha yang secara eksplisit dinyatakan tertutup berdasarkan undang-undang.
- (3) Pemerintah berdasarkan Peraturan Presiden menetapkan bidang usaha yang tertutup untuk penanaman modal, baik asing maupun dalam negeri, dengan berdasarkan kriteria kesehatan, moral, kebudayaan, lingkungan hidup, pertahanan dan keamanan nasional, serta kepentingan nasional lainnya”.

3) Persyaratan kepemilikan (*Ownership Restriction*).

Guna melindungi kepentingan domestiknya, beberapa negara khususnya negara berkembang membuat pembatasan terhadap kepemilikan penanaman modal asing di sektor industri tertentu. Berdasarkan *Broadcasting and Service Act 1992*, kepemilikan asing pada jasa penyiaran televisi komersial di Australia dibatasi hanya 15%.

b. Pemberian insentif dalam penanaman modal asing.

Pemberian insentif merupakan dukungan dari pemerintah negara penerima modal kepada penanam modal dalam rangka mendorong peningkatan penanaman modal di negaranya, berdasarkan prinsip kepastian hukum, kesetaraan, transparansi, akuntabilitas, efektif serta efisien.

Pemerintah Indonesia melalui Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 memberikan fasilitas kepada penanam modal berupa :

- (a) pajak penghasilan melalui pengurangan penghasilan neto sampai tingkat tertentu terhadap jumlah penanaman modal yang dilakukan dalam waktu tertentu;
- (b) pembebasan atau keringanan bea masuk atas impor barang modal, mesin, atau peralatan untuk keperluan produksi yang belum dapat diproduksi di dalam negeri;
- (c) pembebasan atau keringanan bea masuk bahan baku atau bahan penolong untuk keperluan produksi untuk jangka waktu tertentu dan persyaratan tertentu;
- (d) pembebasan atau penangguhan Pajak Pertambahan Nilai atas impor barang modal atau mesin atau peralatan untuk keperluan produksi yang belum dapat diproduksi di dalam negeri selama jangka waktu tertentu;
- (e) penyusutan atau amortisasi yang dipercepat; dan
- (f) keringanan Pajak Bumi dan Bangunan, khususnya untuk bidang usaha tertentu, pada wilayah atau daerah atau kawasan tertentu.

Namun demikian, Indonesiapun dalam memberikan insentifnya menerapkan syarat-syarat tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3) bahwa Penanaman modal yang mendapat fasilitas adalah perusahaan yang menyerap banyak tenaga kerja, termasuk skala prioritas tinggi, termasuk pembangunan infrastruktur, melakukan alih teknologi, melakukan industri pionir, berada di daerah terpencil, daerah tertinggal, daerah perbatasan, atau daerah lain yang dianggap perlu, menjaga kelestarian lingkungan hidup, melaksanakan kegiatan penelitian, pengembangan, dan inovasi, bermitra dengan usaha mikro, kecil, menengah atau koperasi, atau industri yang menggunakan barang modal atau mesin atau peralatan yang diproduksi di dalam negeri.

- c. Perlakuan dan perlindungan terhadap penanaman modal dan penanam modal asing.

Faktor yang paling penting yang menjadi pertimbangan penanam modal asing sebelum memutuskan untuk melakukan penanaman modal di suatu negara adalah perlakuan dan perlindungan terhadap penanaman modalnya.

Indonesia melalui ketentuan Pasal 6 Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 memberikan perlakuan yang sama kepada semua penanam modal yang berasal dari negara mana pun yang melakukan kegiatan penanaman modal di Indonesia sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Bahkan melalui Pasal 7 ayat (1) Pemerintah Indonesia memberikan suatu jaminan tidak akan melakukan tindakan nasionalisasi atau pengambilalihan hak kepemilikan penanam modal, kecuali dengan undang-undang. Jika seandainya pemerintah melakukan tindakan nasionalisasi atau pengambilalihan hak kepemilikan modal asing, Pemerintah akan memberikan kompensasi yang jumlahnya ditetapkan berdasarkan harga pasar.

Penanam modal asing pun sesuai Pasal 8 ayat (1) dapat mengalihkan aset yang dimilikinya kepada pihak yang diinginkan oleh penanam modal sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, selain itu juga Penanam modal diberi hak untuk melakukan transfer dan repatriasi dalam valuta asing, antara lain terhadap:

- a. modal;
- b. keuntungan, bunga bank, deviden, dan pendapatan lain;
- c. dana yang diperlukan untuk:
 1. pembelian bahan baku dan penolong, barang setengah jadi, atau barang jadi; atau
 2. penggantian barang modal dalam rangka melindungi kelangsungan hidup penanaman modal;

- d. tambahan dana yang diperlukan bagi pembiayaan penanaman modal;
- e. dana untuk pembayaran kembali pinjaman;
- f. royalti atau biaya yang harus dibayar;
- g. pendapatan dari perseorangan warga negara asing yang bekerja dalam perusahaan penanaman modal;
- h. hasil penjualan atau likuidasi penanaman modal;
- i. kompensasi atas kerugian;
- j. kompensasi atas pengambilalihan;
- k. pembayaran yang dilakukan dalam rangka bantuan teknis, biaya yang harus dibayar untuk jasa teknik dan manajemen, pembayaran yang dilakukan di bawah kontrak proyek, dan pembayaran hak atas kekayaan intelektual; dan
- l. hasil penjualan aset.

Diaturinya perlakuan dan perlindungan terhadap penanaman modal dan penanam modal asing dalam Undang-Undang No. 25 Tahun 2007, sebagai perwujudan bahwa ketentuan penanaman modal Asing Indonesia didasarkan pada prinsip *fair and equitable treatment*.

2. Pengaturan bilateral.

Pada tahun-tahun permulaan Perang Dunia II, negara-negara belum siap untuk mengadopsi aturan-aturan hukum dalam mengatur kebijakan penanaman modalnya, oleh karena itu dilakukan ketentuan perjanjian bilateral antara pemberi modal dengan penanam modal yang dikenal sebagai *Friendship, Commerce and Navigation (FCN) treaties*, yang mengatur hak warga negara dari masing-masing negara, perlindungan harta miliknya di luar negeri, serta

penerapan prinsip *The Most-Favoured Nation (MFN)*, prinsip *National Treatment*, dan masalah yuridiksi masing-masing negara.¹⁸²

Prinsip *The Most-Favoured Nation (MFN)*, yaitu suatu prinsip yang mensyaratkan bahwa anggota-anggota WTO harus memberikan perlakuan keuntungan yang sama terhadap semua anggota WTO. Suatu negara WTO tidak diperbolehkan untuk membeda-beadakan mitra dagang dari negara-negara manapun. Kemudian, prinsip *National Treatment* yaitu suatu prinsip yang mensyaratkan setiap anggota WTO untuk memperlakukan produk-produk asing, jasa-jasa, dan jasa supplier asing sama yang masuk melewati batas negara dan memasuki pasar domestik, maka produk tersebut harus mendapatkan perlakuan yang sama mengunggulkannya dengan produk yang sama dari negara yang bersangkutan.¹⁸³

Namun, karena ketentuan *FCN* kurang memberikan kepuasan kepada para pihak, maka pada perkembangannya lahir bentuk perjanjian baru khusus di bidang penanaman modal yaitu perjanjian penanaman modal bilateral (*the bilateral investment treaty* atau *BIT*),¹⁸⁴ yang tujuannya untuk memastikan bahwa harta milik investor tidak akan diambil alih tanpa adanya ganti rugi yang sifatnya *Prompt, Adequate and Effective*. Selain itu juga mengatur mengenai prinsip perlakuan *non* diskriminasi, penghindaran pajak ganda (*double taxation*), peralihan dana dan prosedur penyelesaian sengketa diantara negara pemberi dan penerima modal.

Dilihat dari dua sudut kepentingan yang berbeda, bagi negara pemilik modal (*Capital Exporting Country*), perjanjian bilateral bertujuan untuk melindungi penanaman modal asing langsung berdasarkan hukum, sehingga ketentuan-ketentuan perjanjian bilateral ini dibuat sebagai pendukung

¹⁸² Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, *Op. Cit.*, hlm. 21.

¹⁸³ An an Chandrawulan, *Op. Cit.*, hlm. 124.

¹⁸⁴ Huala Adolf, *Hukum Ekonomi Internasional*, Cetakan ke-3, RajaGrafindo Persada, 2002.

(*supplement*) terhadap hukum dari negara penerima modal (*Capital Importing Country*). Sebaliknya bagi *Capital Importing Country*, perjanjian bilateral digunakan sebagai salah satu cara untuk menarik investor ke negaranya, yang di dalamnya memuat mengenai perlindungan penanaman modal asing dan insentif yang akan diberikan, serta pemberian informasi positif di antara kedua negara mengenai kebijakan penanaman modalnya.

Perjanjian bilateral di bidang penanaman modal dapat berjalan efektif jika kedua negara memiliki *bargaining* posisi yang sama, walaupun pada kenyataannya lazimnya pihak yang mendominasi dalam perjanjian bilateral ini adalah pihak yang memiliki modal.

3. Pengaturan regional.

Yaitu ketentuan hukum yang mengatur perjanjian di bidang penanaman modal asing yang hanya berlaku di wilayah tertentu atau di region tertentu saja, misalnya Perjanjian Roma (*the Treaty of Rome*) pada tahun 1957 yang mendirikan *MEE*, dimana berdasarkan ketentuan Pasal 52 hingga Pasal 58 mengatur mengenai kebebasan untuk mendirikan perusahaan (*freedom of establishment*), hak untuk melakukan kegiatan-kegiatan sebagai perseorangan (*self employed persons*), serta hak untuk mendirikan dan melaksanakan usahanya, khususnya perusahaan atau firma berdasarkan prinsip perlakuan nasional (*national treatment*).¹⁸⁵

Selain itu, di Amerika Utara ada *the North American Free Trade Agreement (NAFTA)* 1994, yang di dalamnya mengatur mengenai prinsip *national treatment*, *MFN*, *Non Discrimination treatment*, dan *minimum standards of treatment* sesuai dengan hukum untuk investor dan modal dari negara lainnya, serta larangan penerapan persyaratan pelaksanaan (*performance requirement*). *APEC* memuat kesepakatan berisi prinsip yang tidak mengikat

¹⁸⁵ Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, Kencana, Bandung, 2010, hlm. 27.

(*non binding principles*) sebagai suatu pedoman untuk menghapus rintangan-rintangan penanaman modal di antara anggotanya serta perlindungan bagi anggotanya.

Kemudian di wilayah Asia Tenggara ada ASEAN, dimana sejarah terbentuknya ASEAN, awalnya diprakarsai oleh 5 (lima) Menteri Luar Negeri dari wilayah Asia Tenggara, yaitu Indonesia, Malaysia, Filipina, Singapura, dan Thailand. Kemudian, sejak tahun 1984 sampai dengan tahun 1998, lima Negara lain bergabung menjadi anggota ASEAN, yaitu Brunai Darussalam, Vietnam, Myanmar, Laos, dan Kamboja.

ASEAN dibentuk melalui Deklarasi Perhimpunan Bangsa-bangsa Asia Tenggara yang dikenal dengan Deklarasi Bangkok pada tahun 1967, dengan tujuan: (1) Mempercepat pertumbuhan ekonomi dan kemajuan sosial budaya di kawasan Asia Tenggara; (2) Memajukan perdamaian dan stabilitas regional Asia Tenggara; (3) Memajukan kerjasama dan saling membantu kepentingan bersama dalam bidang ilmu pengetahuan dan teknologi; (4) Memajukan kerjasama di bidang pertanian, industri, perdagangan, pengangkutan, dan komunikasi; (5) Memajukan penelitian bersama mengenai masalah-masalah di Asia Tenggara; dan (6) Memelihara kerjasama yang lebih erat dengan organisasi internasional dan regional.

Sejak didirikannya tahun 1967, pembentukan ASEAN tidak ditujukan secara spesifik untuk merespon globalisasi, namun lebih pada keinginan utama untuk mendorong negara-negara di kawasan Asia Tenggara melakukan usaha-usaha kerjasama di bidang ekonomi dan kesejahteraan. Pada awalnya, ada tiga tujuan yang ingin diwujudkan oleh ASEAN, yaitu mempromosikan pembangunan ekonomi, sosial, dan budaya di kawasan Asia Tenggara melalui

program kerjasama, menjaga stabilitas politik, dan ekonomi kawasan, dan sebagai forum untuk resolusi atas perbedaan-perbedaan intra-regional.¹⁸⁶

Dalam perkembangannya dinamika kerjasama kawasan ini tidak dapat dilepaskan dari pengaruh besar globalisasi khususnya globalisasi ekonomi. Oleh karena itu, pada KTT ASEAN di Kuala Lumpur bulan Desember 1997 para pemimpin ASEAN memutuskan untuk mentransformasikan ASEAN menjadi kawasan yang stabil, makmur, berdaya saing tinggi dengan tingkat pembangunan ekonomi yang merata serta mengurangi kesenjangan sosial ekonomi dan kemiskinan.

Pada KTT ASEAN di Bali Oktober 2003, para pemimpin ASEAN mendeklarasikan bahwa Komunitas Ekonomi ASEAN (KEA) merupakan tujuan integrasi ekonomi regional (*Bali Concord II*) pada tahun 2020. Selain KEA, Komunitas Keamanan ASEAN dan Komunitas Sosial Budaya ASEAN merupakan dua pilar integral lain dari Komunitas ASEAN yang akan dibentuk. Ketiga pilar tersebut diharapkan dapat bekerja secara erat dalam pembentukan Komunitas ASEAN pada tahun 2020.

Pada KTT ASEAN ke-12, para pemimpin ASEAN menegaskan komitmen yang kuat untuk mempercepat pembentukan Komunitas ASEAN pada tahun 2015 sejalan dengan Visi ASEAN 2020 dan *Bali Concord II*, serta menandatangani *Cebu Declaration on Acceleration of the Establishment of an ASEAN Community by 2015*. Secara khusus para pemimpin sepakat untuk mempercepat pembentukan Komunitas Ekonomi ASEAN pada tahun 2015 dan mentransformasikan ASEAN menjadi suatu kawasan dimana terdapat aliran barang, jasa, investasi, dan tenaga kerja terampil, serta aliran modal yang lebih bebas.

Konsekuensi yuridis bagi Negara-negara anggota ASEAN akibat pembentukan Komunitas Ekonomi ASEAN (KEA) sebagaimana telah

¹⁸⁶ Budi Winarno, *Politik Regionalisme dan Tantangan ASEAN Di Tengah Arus Besar Globalisasi*, Jurnal Ilmu Politik Hubungan Internasional SPEKTRUM, Vol. 5, No. 2, Edisi Juni 2008, hlm. 4.

disepakati dalam *Declaration of ASEAN Concord II* di Bali 7 Oktober 2003, mewajibkan anggota ASEAN melaksanakan komitmennya untuk mewujudkan MEA 2015 dengan mengacu pada *AEC Blueprint*, yang memuat 4 elemen, yaitu (1) ASEAN sebagai pasar dan basis produksi tunggal, (2) ASEAN sebagai kawasan berdaya saing tinggi, (3) ASEAN sebagai kawasan pembangunan ekonomi yang merata, dan (4) ASEAN sebagai kawasan yang terintegrasi dengan perekonomian global. Pencapaian *AEC Blueprint* setiap negara anggota ASEAN dinilai dengan menggunakan *instrument Scorecard* yang dievaluasi secara periodik oleh Sekretariat ASEAN dan terus diperbaharui setiap tahunnya guna melihat kesungguhan ASEAN dalam mewujudkan *MEA*. Berdasarkan laporan *AEC Scorecard*, pencapaian *AEC Scorecard* berdasarkan *Prioritised Key Deliverables ASEAN* per oktober 2014 adalah sebesar 82%. Capaian Indonesia sebesar 85% (dilihat dari semua sektor), dimana Indonesia berada ada posisi ketiga terendah setelah Laos (84,7%) dan Myanmar (84%), sedangkan capaian tertinggi adalah Vietnam dan Singapura (90%).

Mengkaji Cetak Biru Komunitas ASEAN (*Asean Economic Community Blueprint*), pada sisi investasi bahwa pembentukan *AEC* akan memberikan peluang bagi negara-negara ASEAN termasuk Indonesia untuk memperluas cakupan skala ekonomi, mengurangi kemiskinan, dan kesenjangan sosial ekonomi, meningkatkan daya saing sebagai tujuan bagi investor, mengurangi biaya transaksi perdagangan, serta memperbaiki fasilitas perdagangan dan bisnis. Di samping itu, pembentukan *AEC* juga akan memberikan kemudahan dan peningkatan akses pasar intra-ASEAN serta meningkatkan transparansi dan mempercepat penyesuaian peraturan-peraturan dan standarisasi domestik. Selain itu, terbukanya kesempatan bagi negara anggota ASEAN di bidang industri manufaktur, pertanian, perikanan, kehutanan, dan pertambangan serta jasa yang terkait dengan kelima sektor tersebut

berdasarkan prinsip *national treatment*, serta jaminan perlindungan investasi yang komprehensif.

Keuntungan dari pengaturan perjanjian yang bersifat *region* ini, yaitu dari sudut efisiensi karena memungkinkan perusahaan multinasional untuk dapat mengatur jaringan mereka tanpa menghadapi perbedaan dari pengaturan-pengaturan negara perjanjian regional. Selain itu, persoalan yuridiksi bukan menjadi suatu persoalan sehingga adanya jaminan operasional atau aktivitas perusahaan multinasional yang melintasi batas negara.

4. Pengaturan multilateral.

Perjanjian multilateral merupakan perjanjian yang dilakukan oleh lebih dari dua negara, yang di dalamnya mensyaratkan pembatasan terhadap kedaulatan negara dalam lingkup ekonomi melalui penyerahan sebagian hak negara ke dalam sistem internasional untuk mengatur masalah kewenangan suatu negara terhadap hak eksklusif yang dimilikinya.¹⁸⁷

Perjanjian multilateral yang memiliki peran penting adalah Perjanjian Marrakesh mengenai pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia (*WTO*) yang dibentuk pada tanggal 15 April 1994. *WTO* tersebut membentuk struktur organisasi yang dikembangkan berdasarkan ketentuan *GATT* pada awal tahun 1990. *GATT* yang aslinya merupakan negosiasi-negosiasi untuk menciptakan suatu Organisasi Perdagangan Internasional (*International Trade Organization* atau *ITO*) gagal setelah perang dunia kedua. Negosiasi-negosiasi pembentukan organisasi tersebut berhasil dituangkan dalam Havana Charter 1948, namun hasil negosiasi tersebut tidak sampai kepada pembentukan Organisasi Perdagangan Internasional karena kongres Amerika Serikat menolak untuk meratifikasi perjanjian tersebut. Salah satu alasan kegagalan *ITO*, karena tidak

¹⁸⁷ Edward M. Graham, *Regulatory Takings, Supranasional Treatment and The Multinational Agreement on Investment: Issues Raised by Non-Governmental Organization*, 31 Cornell International Law Journal 599, 1998, hlm. 81.

meletakkan persyaratan terhadap negara-negara anggotanya untuk mempraktekkan perlakuan non diskriminatif atau perlakuan nasional terhadap Penanaman Modal Asing, serta tidak mengatur penggunaan insentif penanaman modal, serta tidak mengatur penyelesaian sengketa penanaman modal antara negara penerima modal dan investor asing, bahkan kurang memberikan perlindungan hukum terhadap pemberi modal atau investor.

GATT yang dibentuk pada tahun 1947 dilakukan oleh 23 negara, 12 negara industri dan 11 negara berkembang. Adapun negara-negara pendiri *GATT* adalah Australia, Belgium, Brazil, Burma, Canada, Ceylon, Chile, China, Cuba, Czechoslovakia, France, India, Lebanon, Luxembourg, the Netherlands, New Zealand, Norway, Pakistan, Southem Rhodania, Syria, South Afrika, The united Kingdom and The United States, dan dalam perkembangannya kemudian China, Lebanon, dan Syria mengundurkan diri.¹⁸⁸

Tujuan *GATT* sesuai dengan Teks Mukadimah tahun 1947, yaitu : (1) menaikkan standar kehidupan, memperluas produksi dan pertukaran barang-barang dengan cara menurunkan tarif dan halangan-halangan terhadap perdagangan dan menghapuskan perlakuan yang diskriminasi.¹⁸⁹ Dengan demikian, *GATT* tidak menyebut satu ketentuanpun mengenai penanaman modal, karena sejak semula *GATT* hanya direncanakan untuk mengatur tarif dan perdagangan.

Selain *GATT*, peran Bank Dunia dalam mengembangkan beberapa aturan penanaman modal, khususnya dalam penyelesaian sengketa di bidang penanaman modal serta memberikan jaminan bagi penanaman modal cukup besar. Perjanjian multilateral pertama yang berhasil dibuat adalah *the Convention on the Establishment of an International Centre for the Settlement of Investment Disputes between States and National of Other States (ICSID)*,

¹⁸⁸ An an Chandrawulan, *Op. Cit.*, hlm. 121-122.

¹⁸⁹ Chris Milner and Robert Read, *Trade Liberalization, Competition and the WTO*, Edwarg Elgar, UK, 2002, hlm. 2.

yang berlaku pada tanggal 14 Oktober 1966. Perjanjian multilateral kedua, yaitu *the Convention Establishing the Multilateral Investment Guarantee Agency (MIGA)*, yang berlaku pada tanggal 12 April 1988, yang memiliki tujuan untuk memberikan jaminan kepada investor terhadap risiko-risiko non ekonomis khususnya di negara berkembang, serta menggalakkan aliran penanaman modal asing ke negara-negara berkembang.

Pada bulan Mei 1995, *the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)* mengusulkan untuk membentuk suatu perjanjian multilateral mengenai penanaman modal asing atau *the Multilateral Agreement on Investment (MAI)*, dengan menekankan prinsip non diskriminasi serta menekankan aspek-aspek sebagai berikut :

- 1 Prinsip perlakuan nasional (*national treatment*) yang mensyaratkan perusahaan-perusahaan asing dan domestik dan penanaman modal untuk diperlakukan secara sama atau adil.
2. Prinsip transparansi yang mensyaratkan para anggotanya untuk menerapkan prinsip transparansi di dalam peraturan-peraturan perundang-undangannya (beserta implikasinya) terhadap anggota lainnya; dan
3. Prinsip pengaturan konsiliasi dan penyelesaian sengketa yang spesifik.¹⁹⁰

Pengaturan penting lainnya berkaitan dengan penanaman modal asing, terjadi pada tahun 1982 ketika timbulnya sengketa antara Amerika Serikat dengan Kanada mengenai keabsahan Undang-Undang Penanaman Modal Asing Kanada yang terkenal dengan nama *the Administration of the Foreign Investment Review Act (FIRA)*. Awalnya Amerika menikmati kebebasan berinvestasi di Kanada tanpa syarat-syarat yang memberatkannya, namun pada tahun 1973, Kanada mengundang *FIRA* yang mensyaratkan para investor asing untuk membeli barang-barang atau produk Kanada dibandingkan dengan produk impor dari negara lain.

¹⁹⁰ Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, Op. Cit., hlm. 27-28.

Berawal dari kasus tersebut serta banyaknya fakta bahwa banyak negara-negara mempraktekkan *TRIMS* yang memiliki pengaruh langsung dengan perdagangan, telah mendorong Amerika Serikat untuk memasukkan *TRIMS* ke dalam agenda perundingan *GATT* di Uruguay Round, yang di dalamnya mencakup tentang :

1. Pengaturan mengenai upaya-upaya yang mengganggu aliran perdagangan dan penanaman modal dengan merugikan negara anggota lainnya.
2. Hak untuk melakukan penanaman modal.
3. Pemberlakuan prinsip *national treatment* dan *MFN* untuk penanaman modal yang baru.¹⁹¹

Negosiasi mengenai *TRIMS* merupakan salah satu agenda penting selama putaran Uruguay. Namun demikian, besarnya perbedaan kepentingan antara negara maju dengan negara berkembang menimbulkan kesulitan mencapai titik temu dalam bidang penanaman modal. Negara maju menekankan keterbukaan dan dihilangkannya semua upaya atau kebijakan penanaman modal asing yang terkait dengan perdagangan atau rintangan-rintangan penanaman modal asing. Sebaliknya, negara-negara berkembang menganut sikap preventif, dengan mendasarkan pada prinsip kedaulatan dan kebutuhan penanaman modal yang dikaitkan dengan aspek pembangunan.¹⁹²

Mengingat terdapat pandangan yang cukup tajam antara negara maju dengan negara berkembang, maka hasil dari perundingan yang dilakukan negara-negara anggota masih jauh dari komprehensif, namun demikian ada 2 (dua) kesepakatan yang dapat diwujudkan, yaitu persyaratan kandungan lokal (*local content requirement*) dan persyaratan pelaksanaan (*performance requirement*) yang mempengaruhi perdagangan.

¹⁹¹ Stephen J. Canner, *Trade and International Investment : From GATT to the Multilateral Agreement on Investment*, dalam Joseph F. Dennin, (ed), *Law and Practice of the World Trade Organization*, Oceana Publ, New York, 1995, hlm. 3.

¹⁹² Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, *Op. Cit.*, hlm. 5.

Hasil dari perundingan penanaman modal dalam putaran Uruguay, maka pada tahun 1993 telah tercipta lembaga baru yaitu *WTO* yang menggantikan peran *GATT* berdasarkan *Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization*, yang memiliki fungsi sebagai forum kerjasama internasional dalam perdagangan yang berkaitan dengan kebijakan-kebijakan yang menciptakan aturan perdagangan bagi negara-negara anggota *WTO*. Selain itu, tujuan utama perjanjian *WTO*, yaitu :

1. Sebagai instrumen (hukum) guna memberi perlindungan terhadap negara yang dirugikan berkenaan dengan tindakan suatu pemerintah dari negara-negara anggota *WTO* dalam hubungan perdagangan;
2. Sebagai forum untuk menyelesaikan sengketa untuk menangani kesulitan-kesulitan yang berkenaan dengan perdagangan; dan
3. Sebagai forum untuk merundingkan dan mengembangkan aturan-aturan perdagangan yang dirumuskan di antara negara-negara anggota *WTO*.¹⁹³

Keikutsertaan Indonesia dalam *WTO*, dengan dilakukannya ratifikasi melalui Undang-Undang No. 7 Tahun 1994 tentang pengesahan *Agreement Establishing The World Trade Organization*, memiliki konsekuensi Indonesia harus memenuhi dan melaksanakan komitmennya melalui penyalarsan ketentuan-ketentuan hukum nasional dengan aturan dan kesepakatan *WTO*.¹⁹⁴ Oleh karena itu, sebagai realisasi dari kesepakatan keanggotaan Indonesia dalam organisasi perdagangan dunia, pada tanggal 26 April 2007 Indonesia telah mengesahkan Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 tentang Undang-Undang Penanaman Modal menggantikan Undang-Undang No. 1 Tahun 1967 tentang Undang-Undang Penanaman Modal Asing, dan Undang-Undang Penanaman Modal Dalam Negeri No. 6 Tahun 1968.

¹⁹³ Chios Carmody, *A Theory of WTO Law*, Journal of International Economic Law Vol. 11 Number 3, 2008, hlm. 529.

¹⁹⁴ Sjamsul Arifin, at.al., (eds), *Kerjasama Perdagangan Internasional, Peluang dan Tantangan Bagi Indonesia*, PT. Elex Media Komputindo, Jakarta, 2007, hlm. 153.

Dengan diundangkannya Undang-Undang No. 25 Tahun 2007, maka ketentuan hukum penanaman modal Indonesia bersifat liberal sebagaimana tercermin dalam Pasal 3 ayat (1d), Pasal 4 ayat (2a), dan Pasal 6, Pasal 8, Pasal 12, Pasal 18 angka (4), Pasal 22, dan Pasal 32 ayat (4), yang mana ketentuan-ketentuan tersebut sebagai pencerminan prinsip-prinsip perdagangan yang terdapat dalam *GATT/WTO* yaitu prinsip perlakuan yang sama (*National Treatment*) dan prinsip Non Diskriminasi (*Most Favoured Nations*).¹⁹⁵

¹⁹⁵ An an Chandrawulan, *Hukum Perusahaan Multinasional Liberalisasi Hukum Perdagangan Internasional dan Hukum Penanaman Modal*, PT. Alumni, Bandung, 2011, hlm. 14-15.

BAB VII

PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA

A. Pendahuluan.

Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara memiliki peranan penting bagi bangsa Indonesia sehingga terus ditingkatkan potensinya agar pemerintah dapat melaksanakan pembangunan berdasarkan prinsip kemandirian. Oleh karena itu, peran aktif masyarakat serta pemahaman masyarakat maupun dunia usaha dalam melaksanakan hak dan kewajibannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan sangat diharapkan. Namun, dalam kenyataannya masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak yang jumlahnya dari waktu ke waktu semakin besar, karena banyak wajib pajak yang tidak patuh membayar pajak.

Untuk menegakkan kembali peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, maka pemerintah mengesahkan Undang-Undang No. 19 Tahun 1959, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 1997, dan terakhir telah diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, yang di dalamnya mengatur ketentuan dan tata cara tindakan penagihan pajak, berupa penagihan seketika dan sekaligus, pelaksanaan surat paksa, penyitaan, pelelangan, pencegahan, dan terakhir adalah penyanderaan yaitu pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu,¹⁹⁶ dengan harapan dapat memberikan jaminan kepastian bagi pemerintah untuk dapat melakukan pemaksaan dalam pemungutan pajak, serta menempatkan keseimbangan antara kepentingan masyarakat Wajib Pajak dan kepentingan negara. Keseimbangan kepentingan dimaksud berupa pelaksanaan hak dan kewajiban oleh kedua belah pihak yang tidak berat sebelah atau tidak

¹⁹⁶ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, hlm. 45.

memihak, adil, serasi, dan selaras dalam wujud tata aturan yang jelas dan sederhana serta memberikan kepastian hukum.

B. Ruang Lingkup Pengihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Ruang lingkup pemberlakuan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000, meliputi baik pajak pusat yang dikelola oleh Pemerintah Pusat maupun terhadap jenis pajak daerah yang dikelola oleh Pemerintah Daerah, yaitu sebagai berikut :

- a. Jenis Pajak yang dikelola oleh Pemerintah Pusat, yaitu :
 1. Pajak Penghasilan (PPh);
 2. Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM);
 3. Bea Masuk dan Cukai.
- b. Jenis Pajak yang dikelola oleh Pemerintah Daerah, yaitu :
 1. Jenis Pajak Provinsi terdiri atas :
 - a) Pajak Kendaraan Bermotor;
 - b) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor;
 - c) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor;
 - d) Pajak Air Permukaan; dan
 - e) Pajak Rokok.
 2. Jenis Pajak Kabupaten/Kota terdiri atas:
 - a) Pajak Hotel;
 - b) Pajak Restoran;
 - c) Pajak Hiburan;
 - d) Pajak Reklame;
 - e) Pajak Penerangan Jalan;
 - f) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan;
 - g) Pajak Parkir;
 - h) Pajak Air Tanah;

- i) Pajak Sarang Burung Walet;
- j) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan;
dan
- k) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Dari semua jenis pajak di atas, maka terhadap wajib pajak yang tidak melunasi utang pajaknya, akan dilakukan tindakan penagihan dengan tahapan-tahapan yang dimulai dari surat teguran, surat paksa, penyitaan, pelelangan, hak mendahului pajak, penagihan seketika dan sekaligus, pencegahan dan penyanderaan serta gugatan.¹⁹⁷

Mengkaji ketentuan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, maka secara umum penagihan pajak dapat dibedakan menjadi dua hal yaitu penagihan pajak secara pasif dan penagihan pajak secara aktif, yang mekanismenya dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Penagihan Pajak Secara Pasif.

Yaitu serangkaian tindakan yang dilakukan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dengan menggunakan instrumen-instrumen sebagai berikut:¹⁹⁸

a. Surat Tagihan Pajak (STP).

Yaitu surat yang diterbitkan untuk melakukan tagihan pajak dan atau sanksi administrasi berupa bunga dan atau denda, yang diterbitkan:

- 1) Apabila Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar.
- 2) Apabila dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terhadap kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung.
- 3) Apabila Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan atau bunga.

¹⁹⁷ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, hlm.

¹⁹⁸ Erly Suandi, *Op. Cit.*, hlm.169, dan Wirawan B. Ilyas serta Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 33-36.

- 4) Apabila pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang PPN dan perubahannya tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).
- 5) Apabila pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi memungut faktur pajak.
- 6) Pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak membuat atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu atau tidak mengisi selengkapnya faktur pajak.

Penerbit Surat Tagihan Pajak akan ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat bulan) dihitung sejak saat terutangnya pajak atau bagian tahun pajak atau tahun pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak (STP).¹⁹⁹

b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)

Yaitu surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar, yang diterbitkan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat terutangnya pajak, berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, yang pemberiannya dilakukan dalam hal-hal sebagai berikut :

- 1) Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar.
- 2) Apabila surat pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan dan telah ditegur secara tertulis, tidak disampaikan juga seperti ditentukan dalam surat teguran.

¹⁹⁹ Wirawan B. Ilyas serta Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 33-34.

- 3) Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atas PPN dan PPnBM ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif 0% (nol persen).
- 4) Apabila wajib pajak tidak melakukan kewajiban pembukuan dan tidak memenuhi permintaan dalam pemeriksaan pajak, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Penerbit SKPKB dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) sebulan, apabila berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa Wajib Pajak kurang tidak atau kurang membayar besarnya pajak terutang.

Jangka waktu daluwarsa selama 10 (sepuluh) tahun sebagaimana disebutkan di atas, dapat diperpanjang kembali melebihi jangka waktu 10 (sepuluh), serta ditambah sanksi bunga 48 % (empat puluh delapan persen) dari jumlah yang tidak atau kurang dibayar apabila diketahui Wajib Pajak terbukti telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dan telah diputus oleh hakim serta memiliki kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijde*).²⁰⁰

c. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT).

Yaitu surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan dalam SKPKBT, yang diterbitkan untuk menampung beberapa kemungkinan yang terjadi, seperti :

- 1) Apabila SKPKBT yang telah ditetapkan ternyata lebih rendah daripada perhitungan yang sebenarnya.
- 2) Adanya proses pengembalian pajak yang telah ditetapkan dalam SKPKB yang seharusnya tidak dilakukan.

²⁰⁰ *Ibid.*, hlm. 34-35.

- 3) Adanya pajak terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) yang ditetapkan ternyata lebih rendah.

Penerbit SKPKBT, selain didasarkan atas 3 (tiga) kemungkinan di atas, juga diterbitkan apabila :

1. Ditemukan adanya data baru (*novum*).
yaitu data atau keterangan mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak yang terutang yang oleh Wajib Pajak belum diberitahukan pada waktu penetapan semula, baik dalam Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya maupun dalam pembukuan perusahaan yang diserahkan pada waktu pemeriksaan.
2. Data yang semula belum terungkap yang dapat menyebabkan penambahan pajak yang terutang.
Yaitu data atau keterangan lain mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak yang terutang, yang menyangkut :
 - a. Tidak diungkapkan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan beserta lampirannya (termasuk laporan keuangan), dan atau
 - b. Pada waktu pemeriksaan untuk penetapan semula Wajib Pajak tidak mengungkapkan data dan atau memberikan keterangan lain secara benar, lengkap, serta rinci, sehingga tidak memungkinkan fiskus dapat menerapkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan benar dalam menghitung jumlah pajak yang terutang.²⁰¹

²⁰¹ *Ibid.*, hlm. 35

d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Besar (SKPLB).

Yaitu Surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau tidak seharusnya terutang, yang diterbitkan untuk hal-hal sebagai berikut :

- 1) Untuk Pajak Penghasilan (PPh), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak seharusnya tidak terutang.
- 2) Untuk Pajak Pertmbahan Nilai (PPN), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak yang terutang adalah jumlah Pajak keluaran setelah dikurangi pajak yang dipungut oleh Pemungut PPN tersebut.
- 3) Untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnMB), jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang.²⁰²

SKPLB diterbitkan jika ada permohonan tertulis dari Wajib Pajak. Selanjutnya Direktur Jenderal Pajak akan melakukan penelitian atau pemeriksaan terhadap ke-3 hal yang diatur dalam Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum sebagaimana disebut di atas, dan berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut, Direktur Jenderal Pajak harus sudah menerbitkan SKPLB paling lambat 12 bulan sejak permohonan diterima. Sesuai Pasal 17 ayat (2) UUKUP, apabila jangka waktu tersebut telah lewat, tanpa ada surat keputusan dari Direktur Jenderal Pajak, maka permohonan

²⁰² *Ibid.*, hlm. 36.

pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak dianggap dikabulkan.²⁰³

e. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)

Yaitu Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan untuk menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak yang tidak terutang dan tidak ada kredit pajak, yang diterbitkan untuk hal-hal sebagai berikut :

- 1) Untuk PPh, jumlah kredit pajak sama dengan pajak yang terutang atau pajak yang tidak terutang, dan tidak ada kredit pajak.
- 2) Untuk PPN, jumlah kredit pajak sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh Pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak yang terutang adalah jumlah pajak keluaran setelah dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh Pemungut PPN tersebut.
- 3) Untuk PPnBM, jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang atau pajak yang tidak terutang dan tidak ada pembayaran pajak.²⁰⁴

Jika dalam penagihan pajak secara pasif tersebut tidak dilunasi dalam jangka waktu 30 hari, maka tujuh hari setelah jatuh tempo akan diikuti dengan penagihan pajak secara aktif.

²⁰³ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas Dan Dasar Perpajakan I*, Edisi Rivisi, Refika Aditama, Bandung, 2004, hlm. 71.

²⁰⁴ Wirawan B. Ilyas serta Richard Burton, *Hukum Pajak*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta, 2004, hlm. 36.

2. Penagihan Pajak Secara Aktif.

a. Surat Teguran.

Surat teguran diberikan apabila utang pajak yang tercantum dalam Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan tidak dilunasi sampai melewati 7 (tujuh) hari dari batas waktu jatuh tempo yaitu satu bulan sejak tanggal diterbitkan.

b. Surat Paksa.

Merujuk pada Undang-Undang No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dalam Undang-Undang No.19 Tahun 2000, surat paksa yaitu surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak, yang berkepal kata-kata "DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA", mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, yang di dalamnya sekurang-kurangnya harus memuat: (a) nama Wajib Pajak, atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak; (b) besarnya utang pajak; dan (c) perintah untuk membayar.

Penerbit Surat Paksa dilakukan apabila:

- a. Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
- b. terhadap Penanggung Pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus; atau
- c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Penanggung Pajak mengetahui adanya Surat Paksa, setelah adanya pernyataan dan penyerahan Surat Paksa oleh Juru Sita Pajak yang dituangkan dalam Berita Acara yang sekurang-kurangnya memuat hari dan

tanggal pemberitahuan Surat Paksa, nama Jurusita Pajak, nama yang menerima, dan tempat pemberitahuan Surat Paksa. Terhadap orang pribadi, surat paksa akan diberikan juru sita pajak kepada :

- a. Penanggung Pajak di tempat tinggal, tempat usaha atau di tempat lain yang memungkinkan;
- b. orang dewasa yang bertempat tinggal bersama ataupun yang bekerja di tempat usaha Penanggung Pajak, apabila Penanggung Pajak yang bersangkutan tidak dapat dijumpai;
- c. salah seorang ahli waris atau pelaksana wasiat atau yang mengurus harta peninggalannya, apabila Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan belum dibagi; atau
- d. para ahli waris, apabila Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan telah dibagi.

Kemudian, terhadap badan, Surat Paksa diberitahukan oleh Jurusita Pajak kepada:

- a. pengurus, pemegang saham, dan pemilik modal baik di tempat kedudukan badan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain yang memungkinkan; atau
- b. pegawai tingkat pimpinan di tempat kedudukan atau tempat usaha badan yang bersangkutan apabila Jurusita Pajak tidak dapat menjumpai salah seorang sebagaimana dimaksud pada huruf a.
- c. Namun, dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, Surat Paksa diberitahukan kepada Hakim Komisaris atau Balai Harta Peninggalan atau dalam hal Wajib Pajak dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, Surat Paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator, atau diberikan kepada kuasanya untuk menjalankan hak dan kewajiban perpajakan.

c. Penyitaan.

Yaitu tindakan Jurusita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang pelaksanaannya dilakukan lewat waktu 2 (dua) kali 24 (dua puluh empat) jam setelah Surat Paksa diberitahukan, namun Penanggung Pajak belum melaksanakan kewajibannya. Adapun mekanisme penyitaannya adalah sebagai berikut :

1. Penyitaan dilaksanakan oleh Jurusita Pajak dengan disaksikan oleh sekurang-kurangnya 2 (dua) orang.
2. Penyitaan dapat dilaksanakan terhadap milik Penanggung Pajak yang berada di tempat tinggal, tempat usaha, tempat kedudukan, atau di tempat lain, termasuk yang penguasaannya berada di tangan pihak lain atau yang dibebani dengan hak tanggungan sebagai jaminan pelunasan utang tertentu. Besarnya nilai barang yang disita diperkirakan cukup untuk melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak sehingga cukup untuk melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak berupa:
 - a) Barang bergerak termasuk mobil, perhiasan, uang tunai, dan deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro, atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu, obligasi, saham, atau surat berharga lainnya, piutang, dan penyertaan modal pada perusahaan lain; dan atau
 - b) Barang tidak bergerak termasuk tanah, bangunan, dan kapal dengan isi kotor tertentu.
3. Penyitaan terhadap Penanggung Pajak Badan dapat dilaksanakan terhadap barang milik perusahaan, pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal, baik di tempat kedudukan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain.

4. Setiap melaksanakan penyitaan, Jurusita Pajak membuat Berita Acara Pelaksanaan Sita yang ditandatangani oleh Jurusita Pajak, Penanggung Pajak dan saksi-saksi.
5. Barang bergerak milik Penanggung Pajak yang dikecualikan dari penyitaan adalah:
 - a) pakaian dan tempat tidur beserta perlengkapannya yang digunakan oleh Penanggung Pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya;
 - b) persediaan makanan dan minuman untuk keperluan satu bulan beserta peralatan memasak yang berada di rumah;
 - c) perlengkapan Penanggung Pajak yang bersifat dinas yang diperoleh dari negara;
 - d) buku-buku yang bertalian dengan jabatan atau pekerjaan Penanggung Pajak dan alat-alat yang dipergunakan untuk pendidikan, kebudayaan dan keilmuan;
 - e) peralatan dalam keadaan jalan yang masih digunakan untuk melaksanakan pekerjaan atau usaha sehari-hari dengan jumlah seluruhnya tidak lebih dari Rp 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah); atau
 - f) peralatan penyandang cacat yang digunakan oleh Penanggung Pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya.
6. Dengan adanya penyitaan, penanggung pajak dilarang untuk :
 - a) memindahkan hak, memindahtangankan, menyewakan, meminjamkan, menyembunyikan, menghilangkan, atau merusak barang yang telah disita;
 - b) membebani barang tidak bergerak yang telah disita dengan hak tanggungan untuk pelunasan utang tertentu;
 - c) membebani barang bergerak yang telah disita dengan fidusia atau diagunkan untuk pelunasan utang tertentu; dan atau

- d) merusak, mencabut, atau menghilangkan segel sita atau salinan Berita Acara Pelaksanaan Sita yang telah ditempel pada barang sitaan.
7. Jika pada waktu, dilakukan penyitaan terhadap barang milik pihak ketiga, maka pihak ketiga diberikan hak untuk melakukan penyanggahan terhadap kepemilikan barang yang disita, dengan cara mengajukan kepada Pengadilan Negeri. Selanjutnya Pengadilan Negeri, memberitahukan secara tertulis kepada Pejabat, dan Pejabat menanggihkan pelaksanaan penagihan pajak hanya terhadap barang yang disanggah kepemilikannya sejak menerima pemberitahuan.
- d. Pelelangan.

Adalah setiap penjualan barang dimuka umum terhadap barang yang disita dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli, yang dilaksanakan paling singkat 14 (empat belas) hari setelah pengumuman lelang melalui media massa.

Jika barang yang akan dilelang barang bergerak, pengumuman lelang cukup dilakukan satu kali, sedangkan untuk barang tidak bergerak dilakukan pengumuman lelang sebanyak 2 (dua) kali. Bahkan terhadap barang yang memiliki nilai paling banyak Rp 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah), pengumuman lelang tidak harus dilakukan melalui media massa. Pejabat lelang bertindak sebagai penjual atas barang yang disita, dengan cara mengajukan permintaan lelang kepada Kantor Lelang sebelum lelang dilaksanakan. Selanjutnya, Pejabat atau yang mewakilinya menghadiri pelaksanaan lelang untuk menentukan dilepas atau tidaknya barang yang dilelang dan menandatangani asli Risalah Lelang. Guna menjaga kedudukan yang sama antara penjual dan pembeli, maka Pejabat dan Jurusita Pajak tidak diperbolehkan membeli barang sitaan yang

dilelang, dimana hal ini berlaku juga terhadap istri, keluarga sedarah dan semenda dalam keturunan garis lurus, serta anak angkat. Pelaksanaan lelang menyebabkan Hak Penanggung Pajak atas barang yang telah dilelang berpindah kepada pembeli dan kepadanya diberikan Risalah Lelang yang merupakan bukti otentik sebagai dasar pendaftaran dan pengalihan hak.

Hasil lelang dipergunakan terlebih dahulu untuk membayar biaya penagihan pajak yang belum dibayar ditambah 1% (satu persen) dari pokok lelang dan sisanya untuk membayar utang pajak. Dalam hal hasil lelang sudah mencapai jumlah yang cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak, pelaksanaan lelang dihentikan oleh Pejabat walaupun barang yang akan dilelang masih ada, kemudian sisa barang beserta kelebihan uang hasil lelang dikembalikan oleh Pejabat kepada Penanggung pajak segera setelah pelaksanaan lelang. Namun demikian, jika hasil lelang barang yang telah disita tidak cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak, jurusita pajak dapat melakukan penyitaan tambahan.

Jika ditemui suatu kasus, dimana setelah pelelangan dilakukan ternyata ada sanggahan dari pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita, maka sanggahan tersebut tidak dapat diajukan setelah lelang dilaksanakan. Maksudnya bahwa pelaksanaan lelang atas barang yang disita tidak dapat dibatalkan, tujuannya untuk memberikan kepastian hukum bagi pembeli lelang. Adapun, perlindungan hukum bagi pihak ketiga sebagai pemilik barang yang disita/dilelang yaitu dengan pembayaran ganti rugi sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan.

e. Pencegahan.

Yaitu, larangan yang bersifat sementara terhadap Penanggung Pajak tertentu untuk keluar dari wilayah Negara Republik Indonesia berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan,

yang dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai jumlah utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp.100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang.

Pencegahan hanya dapat dilakukan setelah mendapatkan keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia atas permintaan Pejabat atau atasan Pejabat yang bersangkutan, yang memuat sekurang-kurangnya: (a) identitas Penanggung Pajak yang dikenakan pencegahan; (b) alasan untuk melakukan pencegahan; dan (c) jangka waktu pencegahan. Selanjutnya, keputusan pencegahan disampaikan kepada Penanggung Pajak yang dikenakan pencegahan, Menteri Kehakiman, Pejabat yang memohon pencegahan, atasan Pejabat yang bersangkutan, dan Kepala Daerah setempat.

Jangka waktu pencegahan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan, dan meskipun pencegahan telah dilakukan tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan terhentinya pelaksanaan penagihan pajak terhadap Penanggung Pajak.

f. Penyanderaan/Paksa Badan (*Gijzeling*).

Adalah pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menemukannya di tempat tertentu. Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 36 Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, maka pemerintah mengesahkan Peraturan Pemerintah No. 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 137 Tahun 2000, mekanisme penyanderaan penanggung pajak yang tidak memenuhi ketentuan perpajakannya, adalah sebagai berikut :

1. Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang tidak melunasi utang pajak setelah lewat jangka waktu 14 (empat belas) hari terhitung sejak tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada Penanggung Pajak (Pasal 2). Adapun yang dimaksud dengan surat paksa, yaitu surat perintah untuk membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.
2. Penyanderaan hanya dapat dilakukan dalam hal Penanggung Pajak :
 - a. Mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah); dan
 - b. Diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak. (Pasal 3 ayat (1)).
3. Penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai utang sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000,- maupun diragukan itikad baiknya, dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat setelah memperoleh izin tertulis dari Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau dari Gubernur untuk penagihan pajak daerah (Pasal 3 ayat (2)).
4. Permohonan izin penyanderaan diajukan oleh Pejabat atau atasan Pejabat kepada Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau kepada Gubernur untuk penagihan pajak daerah. Permohonan izin penyanderaan sendiri sekurang-kurangnya harus memuat :
 - a. Identitas Penanggung Pajak yang akan disandera;
 - b. Jumlah utang pajak yang belum dilunasi;
 - c. Tindakan penagihan pajak yang telah dilaksanakan; dan
 - d. Uraian tentang adanya petunjuk bahwa Penanggung Pajak diragukan itikad baik dalam pelunasan utang pajak. (Pasal 4 ayat (1) dan (2)).
5. Surat Perintah Penyanderaan diterbitkan oleh Pejabat seketika setelah diterimanya izin tertulis dari Menteri Keuangan untuk penagihan pajak

pusat atau dari Gubernur untuk penagihan pajak daerah. Surat Perintah Penyanderaanpun sekurang-kurangnya memuat :

- a. Identitas Penanggung Pajak;
 - b. Alasan penyanderaan;
 - c. Izin penyanderaan;
 - d. Lama penyanderaan; dan
 - e. Tempat penyanderaan. (Pasal 5 ayat (1) dan (2)).
6. Jurusita Pajak harus menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan langsung kepada Penanggung Pajak dan salinannya disampaikan kepada Kepala tempat penyanderaan. (Pasal 8 ayat (1)).
- Namun demikian, dalam hal Penanggung Pajak yang akan disandera tidak dapat ditemukan, Jurusita Pajak melalui Pejabat atau atasan Pejabat dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan untuk menghadirkan Penanggung Pajak yang tidak dapat ditemukan tersebut. (Pasal 8 ayat (2)).
7. Penyanderaan dilaksanakan oleh Jurusita Pajak disaksikan oleh 2 (dua) orang penduduk Indonesia yang telah dewasa, dikenal oleh Jurusita Pajak dan dapat dipercaya. Bahkan, dalam melaksanakan penyanderaan Jurusita Pajak dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan. (Pasal 9 ayat (1) dan (2)).
8. Jurusita Pajak membuat Berita Acara Penyanderaan pada saat Penanggung Pajak ditempatkan di tempat penyanderaan, dan Berita Acara Penyanderaan ditandatangani oleh Jurusita Pajak, Kepala tempat penyanderaan dan saksi-saksi. (Pasal 9 ayat (3)).

Berita Acara Penyanderaan paling sedikit memuat :

- a. Nomor dan tanggal Surat Perintah Penyanderaan;
- b. Izin tertulis Menteri Keuangan atau Gubernur;
- c. Identitas Jurusita Pajak;
- d. Identitas Penanggung Pajak yang disandera;

- e. Tempat penyanderaan;
- f. Lamanya penyanderaan; dan
- g. Identitas saksi penyanderaan. (Pasal 9 ayat (3)).

Salinan Berita Acara Penyanderaan tersebut disampaikan kepada kepala tempat penyanderaan, Penanggung Pajak yang disandera, dan Bupati atau Walikota. (Pasal 9 ayat (4)).

9. Penyanderaan mulai dilaksanakan pada saat Surat Perintah Penyanderaan diterima oleh Penanggung Pajak yang bersangkutan. (Pasal 8 ayat (3)).
10. Penanggung Pajak yang disandera ditempatkan di tempat tertentu sebagai tempat penyanderaan dengan syarat-syarat sebagai berikut :
 - a. Tertutup dan terasing dari masyarakat;
 - b. Mempunyai fasilitas terbatas; dan
 - c. Mempunyai sistem pengamanan dan pengawasan yang memadai (Pasal 6 ayat (1)).
11. Namun demikian, jika tempat penyanderaan sebagaimana disebutkan di atas belum terbentuk, Penanggung Pajak yang disandera dititipkan di rumah tahanan negara dan terpisah dari tahanan lain. (Pasal 6 ayat (2)).
12. Jangka waktu penyanderaan selama-lamanya 6 (enam) bulan dihitung sejak Penanggung Pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang untuk paling lama 6 (enam) bulan. (Pasal 7).
Ketentuan mengenai jangka waktu maksimum penyanderaan ini didasarkan pada perhitungan besarnya utang pajak, besarnya jumlah harta yang disembunyikan, dan dihubungkan dengan itikad baik penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya.
13. Sebagai pengakuan terhadap hak penanggung pajak, selama masa penyanderaan, Penanggung Pajak memiliki hak-hak sebagai berikut :

- a. Melakukan ibadah di tempat penyanderaan sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing;
 - b. Memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
 - c. Mendapat makanan yang layak termasuk menerima kiriman dari keluarga;
 - d. Menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas;
 - e. Memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya Penanggung Pajak yang disandera;
 - f. Menerima kunjungan dari : keluarga, pengacara dan sahabat, dokter pribadi atas biaya sendiri; serta rohaniawan. (Pasal 14).
14. Meskipun penanggung pajak telah disandera, tetapi penyanderaan tersebut tidak menghapuskan utang pajak dan tidak menghentikan pelaksanaan penagihan pajak. Kemudian, biaya penyanderaan dibebankan kepada Penanggung Pajak yang disandera dan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak. (Pasal 13).
15. Penanggung Pajak yang disandera dilepas, jika memenuhi persyaratan sebagai berikut :
- a. Apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas;
 - b. Apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan telah dipenuhi;
 - c. Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap; atau
 - d. Berdasarkan pertimbangan tertentu dari Menteri Keuangan atau Gubernur. (Pasal 10 ayat (1)).
16. Pejabat memberitahukan secara tertulis kepada kepala tempat penyanderaan apabila Penanggung Pajak akan dilepas dari penyanderaan karena : (a) Utang pajak dan biaya penagihan pajak

telah dibayar lunas; (b) Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap; atau (c) Berdasarkan pertimbangan tertentu dari Menteri Keuangan atau Gubernur. (Pasal 10 ayat (2)).

18. Kepala tempat penyanderaan segera memberitahukan secara tertulis kepada Pejabat apabila Penanggung Pajak telah dilepas dari penyanderaan. (Pasal 10 ayat (3)).
19. Penanggung Pajak yang melarikan diri dari tempat penyanderaan dalam masa penyanderaan, disandera kembali berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang dahulu diterbitkan terhadapnya. (Pasal 11 ayat (1)).
20. Masa penyanderaan kembali adalah sama dengan masa penyanderaan menurut Surat Perintah Penyanderaan yang dahulu diterbitkan terhadapnya dengan memperhitungkan masa penyanderaan yang telah dijalani sebelum Penanggung Pajak melarikan diri. (Pasal 11 ayat (2)).

C. Pandangan tentang Lembaga Paksa Badan (*Gijzeling*) Dalam Perspektif Hukum Pidana, Hukum Perdata, Hukum Hak Asasi Manusia, dan Hukum Pajak.

Konsep lembaga paksa badan dapat dilihat dari 4 (empat) sudut pandang, yaitu dari segi hukum pidana, hukum perdata, hukum hak asasi manusia, dan hukum pajak yang dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. Dari sudut pandang hukum pidana.

Penyanderaan dalam bidang perpajakan merupakan konsep kriminalisasi sebagai upaya untuk mencegah suatu perbuatan dengan menggunakan sarana hukum pidana melalui sanksi negatif berupa pidana (*strafbedreiging*) sebagai konsekuensi dari pelanggaran kaidah sosial, dan pada umumnya merupakan alat pemaksa agar seseorang mentaati norma-norma yang berlaku, walaupun penyanderaan tersebut menimbulkan kritik adanya *Imprisonment for Civil Debts* yaitu

adanya intervensi hukum pidana sebagai bagian hukum publik terhadap masalah-masalah di luar hukum pidana termasuk dalam bidang hukum perdata (utang piutang).

Menanggapi kritik tersebut, Muladi berpendapat bahwa intervensi hukum pidana terhadap ketentuan hukum pajak tersebut, dapat dibenarkan dalam batas-batas tertentu mengingat sikap komplementer semacam itu tidak asing lagi dalam kehidupan hukum di Indonesia. Sikap komplementer juga terjadi antara hukum pidana dan hukum administrasi dalam bentuk “*administrative penal law*” yang semakin marak dalam kehidupan modern. Dalam hal ini tampak semakin intensifnya kriminalisasi terhadap perbuatan yang sebenarnya masuk wilayah hukum administrasi. Oleh karena itu, dibutuhkan sanksi pidana untuk memperkuat sanksi administrasi, salah satunya misalnya untuk masalah perpajakan dan sebagainya.

Ada beberapa konsep hukum pidana yang selaras dengan tujuan dibutuhkannya sanksi pidana terhadap masalah perpajakan, yaitu dari :

1. Teori tentang tujuan hukum pidana (*strafrechtscholen*), yaitu :
 - a. Aliran Klasik (*de klassieke school/de klassieke richting*).

Menurut aliran Klasik tujuan hukum pidana yaitu untuk melindungi individu dari kekuasaan penguasa atau negara. Peletak dasarnya adalah Markies Beccaria yang menulis tentang “*Del Delitte E Delle Pene*” yang terbit di tahun 1764. Di dalam tulisan tersebut dituntut agar hukum pidana harus tertulis dan diatur dengan undang-undang. Tanpa penyusunan yang jelas, terlebih-lebih tidak tertulis akan berakibat tidak jelasnya perbuatan mana yang dapat dihukum dan mana yang tidak. Di lain pihak hukuman dapat dijatuhkan dengan semena-mena oleh penguasa yang absolut. Untuk mencegah hal tersebut, dalam hukum pidana terdapat asas-asas seperti “*Nullum delictum, Nulla*

poena sine praevia lege poenali”, “*Ne bis in idem*”, “*presumption of innocent*”, dan lain-lain.²⁰⁵

- b. Aliran Modern (*de modern school/de modern richting*).
Aliran ini berpendapat bahwa tujuan hukum pidana adalah untuk melindungi masyarakat terhadap kejahatan. Masyarakat perlu memperoleh perlindungan dengan jelas tersirat hukuman-hukuman apa yang dapat dijatuhkan kepada pelanggar ketertiban baik yang membahayakan jiwa, harta benda, atau kepentingan masyarakat lainnya.²⁰⁶
 - c. Aliran Ketiga (*derde richting*) yang dipelopori oleh Vos, sebagai aliran yang mengambil jalan tengah atau kompromis antara Aliran Klasik dengan Aliran Modern, bahwa hukum pidana bertujuan selain melindungi individu dari kekuasaan absolut para penguasa juga untuk melindungi masyarakat dari kejahatan.²⁰⁷
2. Teori tujuan diadakannya pembedaan (*strafrechts theorieen*), yaitu sebagai berikut :
 - a. Teori Absolut atau Pembalasan (*absoluut theorieen*).
Teori pembalasan berpendirian bahwa pidana perlu dikenakan sebagai pembalasan atas apa yang telah dibuatnya yang bersifat mengganggu ketertiban masyarakat. Aliran Pembalasan ini dibedakan atas corak subjektif (*subjectieve vergelding*) dan corak objektif (*objectieve vergelding*). Jika pembalasan itu ditujukan pada kesalahan yang tercela dari si pelaku, teori pembalasan ini disebut teori pembalasan yang subjektif dan jika ditujukan pada perbuatan si pelaku disebut

²⁰⁵ H. Hambali Thalib, *Sanksi Pidana dalam Konflik Pertanahan, Kebijakan Alternatif Penyelesaian Konflik Pertanahan di Luar Kodifikasi Hukum Pidana*, Kencana, Jakarta, 2009, hlm. 19; Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Pengantar Filsafat Hukum*, CV. Mandar Maju, Bandung, 2002, hlm. 80-81.

²⁰⁶ H. Hambali Thalib, *Ibid.*, hlm. 20; Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Ibid.*, hlm. 81.

²⁰⁷ Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Ibid.*

pembalasan yang bersifat objektif. Teori pembalasan subjektif dianut oleh Stahl dan Immanuel Kant, dan teori objektif dianut oleh Herbert. Penganut teori pembalasan umumnya menerima pendapat bahwa kejahatan sendiri itulah yang memuat anasir-anasir yang menuntut hukuman dan memberikan sanksi pidana dijatuhkan. Pidana merupakan akibat mutlak yang harus ada sebagai suatu pembalasan kepada orang yang melakukan kejahatan. Jadi sanksi pidana dijatuhkan tidak bertujuan mencapai suatu maksud praktis tetapi bermaksud memperbaiki penjahat.²⁰⁸ Tujuan utama dari penjatuhan sanksi pidana ialah untuk memuaskan tuntutan keadilan (*to satisfy the claims of justice*).²⁰⁹

b. Teori Relatif atau Tujuan (*doel theorieen*).

Teori relatif atau tujuan menganggap bahwa tujuan pidana adalah terletak pada tujuan pidana itu sendiri yaitu untuk mempertahankan ketertiban di dalam masyarakat. Inilah yang merupakan tujuan utamanya disamping tujuan-tujuan lainnya. Pada teori tujuan ini terdapat beberapa pendapat tentang cara untuk mencapai tujuan tersebut di atas, yaitu :

1) *Prevensi Umum (generale preventie)*.

Menurut teori ini, tujuan pokok pidana yang hendak dicapai adalah pencegahan yang ditujukan kepada khalayak ramai atau kepada semua orang agar supaya tidak melakukan pelanggaran-pelanggaran terhadap ketertiban masyarakat yang diatur dalam aturan-aturan hukum pidana.

²⁰⁸ E. Utrecht, *Hukum Pidana I*, Cetakan Kedua, PT. Penerbitan Universitas, Bandung, 1960, hlm. 159; Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Alumni, Bandung, 1992, hlm. 10.

²⁰⁹ J. Andenaes, *The General Part of the Criminal Law*, The University of Michigan Press, USA, 1974, hlm. 11.

2) *Prevensi Khusus (special preventive).*

Teori ini berpendapat bahwa tujuan pemidanaan ini mencegah orang yang telah melakukan kejahatan pidana tidak mengulangi lagi kejahatannya.

3) *Verbetering van de dader.*

Bertujuan untuk memperbaiki penjahat dengan *reklasering*.

4) *Onschadelijk maken van de misdadiger.*

Pidana yang dijatuhkan bersifat menyingkirkan baik untuk seumur hidup atau dikenakan pidana mati oleh karena tidak mungkin diperbaiki kembali.

5) *Herstel van geleden maatschappelijk nadeel.*

Tujuannya untuk memperbaiki kerugian masyarakat yang terjadi pada masa lalu. Teori ini mendasarkan pada pemikiran bahwa kejahatan itu menimbulkan kerugian yang bersifat *ideel* pada masyarakat.

c. *Taori Gabungan dari Teori Pembalasan dan Teori Tujuan.*

Menurut teori gabungan ini pidana dikenakan bukan saja untuk membalas perbuatannya yang merugikan masyarakat, akan tetapi juga untuk mempertahankan ketertiban masyarakat itu sendiri. Dalam teori ini terdapat 3 (tiga) aliran, yaitu :

1) Teori Gabungan yang menitikberatkan pada pembalasannya itu sendiri, tetapi sifat pidana pembalasan itu memiliki maksud untuk melindungi ketertiban hukum;

2) Teori Gabungan yang menitikberatkan pada perlindungan terhadap ketertiban masyarakat. Teori ini dianut oleh Simons yang menggunakan jalan pikiran bahwa secara preventif umum terletak pada ancaman pidananya dan secara preventif khusus terletak pada sifat pidana yang menakutkan, memperbaiki, dan membinasakan serta selanjutnya secara absolut pidana itu

harus disesuaikan dengan kesadaran hukum anggota masyarakat;

- 3) Teori Gabungan yang menitikberatkan sama antara pembalasan dan perlindungan masyarakat.²¹⁰

Selain itu dilihat sudut pandang filsafat, ada berbagai teori untuk memberikan suatu alasan pembenar mengapa negara memiliki hak untuk menghukum atau memberikan sanksi kepada seseorang termasuk melakukan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang telah melakukan kejahatan di bidang perpajakan, yaitu :

1. Ajaran Kedaulatan Tuhan, dengan penganutnya yang sangat terkenal abad ke 19 Friedrich Julius Stahl, yang berpendapat bahwa : “Negara merupakan badan yang mewakili Tuhan di dunia yang memiliki kekuasaan penuh untuk menyelenggarakan ketertiban hukum di dunia. Para pelanggar ketertiban itu perlu memperoleh hukuman agar ketertiban hukum tetap terjamin”.²¹¹

2. Teori Perjanjian Masyarakat.

Pendasar dari teori perjanjian masyarakat ini adalah Hugo de Groot atau Grotius, Thomas Hobbes, John Locke, Jean Jacques dan juga Immanuel Kant. Pada pokoknya teori ini berpendapat bahwa negara berhak menghukum seseorang, karena negara memiliki otoritas yang bersifat monopoli yang pada dasarnya berasal dari kehendak manusia itu sendiri untuk menciptakan adanya suatu kedamaian dan ketentraman di masyarakat. Masyarakat berjanji akan mentaati segala ketentuan yang dibuat negara dan di lain pihak bersedia pula untuk memperoleh hukuman jika dipandang tingkah lakunya akan berakibat terganggunya ketertiban dalam masyarakat. Masyarakat telah

²¹⁰ Bambang Purnomo, *Op.Cit.*, hlm. 31.

²¹¹ *Ibid.*, hlm. 22.

alasan karena negaralah yang berdaulat memberikan kuasa kepada negara untuk menghukum seseorang yang melanggar ketertiban.²¹²

3. Teori Kedaulatan Negara.

Pada intinya, teori kedaulatan negara yang dipelopori oleh Hans Kelsen mengemukakan pendirian yang lebih tegas, dengan memberikan, maka hanya negara itu sendiri yang berhak menghukum seseorang yang mencoba mengganggu ketertiban dalam masyarakat. Negaralah yang menciptakan hukum jadi segala sesuatu harus tunduk kepada negara. Negara di sini dianggap sebagai suatu keutuhan yang menciptakan peraturan-peraturan hukum, jadi adanya hukum itu karena adanya negara dan tiada satu hukumpun yang berlaku jika tidak dikehendaki oleh negara.²¹³ Dalam kaitan dengan hukuman, hukum ciptaan negara itu adalah hukum pidana.

Dalam memahami teori-teori di atas, menarik untuk menyimak apa yang disampaikan oleh Muladi bahwa di Amerika dan Eropa pendekatan dengan menggunakan hukum pidana sudah dianggap tidak memadai lagi, sehingga muncul gerakan Abolisionis untuk menghapuskan sarana koersif yang bersifat penal dan menggantinya dengan sarana reparatif, sebagai alternatif penyelesaian dalam peradilan pidana.²¹⁴ Oleh karena itu, selaras dengan ketentuan-ketentuan di bidang hukum lainnya penggunaan hukum pidana sebagai suatu kebijakan yang dikenakan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan, dilakukan sebagai “*Ultimum Remedium*”, yaitu “obat terakhir”, apabila sanksi atau upaya-upaya yang diatur dalam ketentuan perpajakan tidak mampu menyelesaikannya. Selain itu, sanksi yang diterapkan harus sesuai dengan kebutuhan untuk melindungi masyarakat, sehingga pendekatan yang

²¹² Lili Rasjid dan Ira Thania, *Op. Cit.*, hlm. 80.

²¹³ Soehini, *Ilmu Negara*, Cetakan Pertama, Liberty, Yogyakarta, 1980, hlm. 154.

²¹⁴ Muladi, *Gerakan Abolisionis Dalam Sistem Peradilan Pidana*, Makalah Penataran Nasional Hukum Pidana dan Krimonologi, FH UNDIP Semarang, 1945, hlm. 3.

digunakan dalam melakukan kebijakan hukum pidana adalah pendekatan yang berorientasi pada kebijakan yang lebih bersifat fragmatis rasional dan pendekatan yang berorientasi pada nilai.

2. Dari sudut pandang hukum perdata.

Penyanderaan merupakan lembaga yang timbul dalam hubungan hukum perdata antara kreditur dengan debitur, dimana debitur tidak dapat melunasi utangnya kepada kreditur, sehingga kreditur dapat mengajukan penyanderaan melalui suatu proses gugatan ke Pengadilan Negeri, yang diatur dalam Pasal 209 sampai dengan Pasal 214 Reglemen Indonesia yang Diperbaharui (RIB/HIR), serta Pasal 242 sampai dengan Pasal 258 Reglemen Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura (RBg).

Adapun inti Pasal 209 HIR menyebutkan bahwa : “Jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk menjalankan putusan seseorang yang memiliki kewajiban, dapat dilakukan penyanderaan”.

3. Dari sudut Pandang Hukum Hak Asasi Manusia.

Hak asasi manusia merupakan hak dasar yang melekat pada diri manusia sebagai karunia Tuhan Yang Maha Kuasa, bersifat kodrati yang tanpa hak itu seseorang tidak dapat hidup layak sebagai manusia,²¹⁵ yang dikenal dalam bahasa Arab dengan istilah *haququl insan*, Inggris (*human rights*), Perancis, (*droits de l’homme*), Belanda /Jerman (*menschenrechte*), Spanyol (*derecho humanos*), *direitos humanos* (Brasil), *diritti umani* (Italia).²¹⁶

Secara etimologis, Hak Asasi Manusia (HAM) terbentuk dari 3 (tiga) suku kata, yaitu hak, asasi, dan manusia. Kata hak dan kata asasi berasal dari bahasa Arab, sedangkan kata manusia berasal dari bahasa Indonesia. Kata *haqq* adalah bentuk tunggal dari kata *haquq*. Kata *haqq* diambil dari akar kata

²¹⁵ Sri Soemantri Martosoewignjo, *Hak Asasi Manusia Ditinjau dari Hukum Nasional dan Hukum Internasional*, Makalah Seminar Refugee and Human Rights, Fakultas Hukum Unsyiah dan UNHCR, Banda Aceh, 1988, hlm. 3.

²¹⁶ Majda El Muhtaj, *Dimensi-dimensi HAM Mengurai Hak Ekonomi, Sosial, dan Budaya*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008, hlm. 17-18.

haqqa, yahiqqu, haqqaan, yang artinya benar, pasti, tetap, dan wajib. Apabila dikatakan *yahiqqu'alaika an taf'ala kadza*.²¹⁷

Berdasarkan kata tersebut, *haqq* diartikan kewenangan atau kewajiban untuk melakukan sesuatu. Adapun kata asasi berasal dari akar kata *assa, yaussu, asasaan*, artinya membangun, mendirikan, dan meletakkan. Kata asas adalah bentuk tunggal dari kata *usus* yang berarti asal, esensial, asas, pangkal, dasar dari segala sesuatu.²¹⁸ Dengan demikian, kata *asasi* diadopsi ke dalam bahasa Indonesia yang berarti dasar atau pokok.²¹⁹

Dalam sejarah perkembangan, konstitusi yang berlaku di Indonesia yaitu: (1) Undang Undang Dasar 1945 yang berlaku sejak 17 Agustus 1945-27 Desember 1949; (2) Konstitusi Republik Indonesia Serikat (Konstitusi RIS) berlaku sejak 27 Desember 1949-17 Agustus 1950; (3) Undang Undang Dasar Sementara 1950 (UUDS) berlaku sejak 17 Agustus 1950-5 Juli 1959; dan (4) Undang-Undang Dasar 1945 berlaku sejak 5 Juli 1959-sekarang,²²⁰ semuanya sudah mengacu pada konsitusi Negara hukum, di antaranya mengatur hak perlakuan yang sama dalam hukum (*equality before the law*), dan perlindungan serta pengakuan terhadap hak-hak rakyat, sebagai perwujudan pengakuan terhadap Hak Asasi Manusia (HAM), yang dijabarkan lebih lanjut dalam Undang-Undang No. 39 Tahun 1999 Tentang Hak Asasi Manusia.

Soedjono Dirdjosisworo memberikan definisi Hak Asasi Manusia (HAM) adalah:

“Seperangkat hak yang melekat pada hakikat dan keberadaan manusia sebagai mahluk Tuhan Yang Maha Esa dan merupakan anugerah-Nya yang wajib dihormati, dijunjung tinggi, dan dilindungi oleh Negara,

²¹⁷ J. Milton (ed), *A Dictionary of Modern Written Arabic*, Wiebaden, Oto Harrassowitz, 1979, hlm. 191-192, dalam Majda El Muhtaj, *Dimensi-dimensi HAM Mengurai Hak Ekonomi, Sosial, dan Budaya*, Raja, Grafindo Persada, Jakarta, 2009, hlm. 17.

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ Anton M. Moeliono (ed), *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, 1990, hlm. 60.

²²⁰ Henny Nuraeny, *Tindak Pidana Perdagangan Orang, Kebijakan Hukum Pidana dan Pencegahannya*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hlm. 216.

hukum, pemerintah, dan setiap orang demi kehormatan serta perlindungan harkat dan martabat manusia, termasuk bangsa Indonesia yang berfalsafah Pancasila, dan merupakan negara hukum”.²²¹

D. Pro dan Kontra Terhadap Penyanderaan.

Berlandaskan pada konsep hak asasi manusia tersebut, maka terdapat pro dan kontra berkaitan dengan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang tidak memenuhi ketentuan perpajakannya karena dianggap melanggar Hak Asasi Manusia (HAM), sebagai hak yang diberikan langsung oleh Tuhan Yang Maha Pencipta (Hak-hak yang bersifat kodrati), karena itu tidak ada kekuasaan apapun di dunia yang dapat mencabutnya.

Menyikapi persoalan pro dan kontra tersebut, dapat dikutip pendapat dari Sudikno Mertokusumo, yang menyebutkan bahwa setiap hubungan hukum yang diciptakan oleh hukum, selalu memiliki dua sisi yang tidak dapat terpisahkan yaitu hak dan kewajiban. Tidak ada hak tanpa kewajiban, demikian juga tidak ada kewajiban tanpa hak.²²² Oleh karena itu, selain memiliki hak, sebagai seorang warga negara, manusia pun memiliki kewajiban salah satunya adalah ikut serta dalam pelaksanaan pembangunan nasional melalui pembayaran pajak. Demikian juga, perlindungan hukum terhadap hak, memiliki konsekuensi sebaliknya bagi pemilik hak yaitu adanya kehendak untuk saling mengakui hak orang lain atau dinamakan kewajiban.²²³

Menkaji pendapat-pendapat sebagaimana telah diuraikan di atas, penerapan lembaga sandera bagi Penanggung Pajak yang tidak memenuhi ketentuan perpajakannya dipandang bukan merupakan suatu pelanggaran terhadap hak asasi manusia, karena manusia adalah makhluk berdimensi monodualistis, yakni sebagai makhluk individual dan sosial (kolektif), sehingga perlu adanya keserasian hak dan kewajiban, salah satunya dengan melakukan pembayaran pajak sebagai wujud

²²¹ Soedjono Dirdjosisworo, *Pengadilan Hak Asasi Manusia Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2002, hlm. 33.

²²² Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, 1999, hlm. 41.

²²³ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2000, hlm. 213.

kegotongroyongan nasional. Hanya dengan demikian akan dapat dipenuhi tujuan nasional, yaitu menciptakan masyarakat yang adil dan makmur, adil dalam kemakmuran, dan makmur dalam keadilan, sebagaimana yang hendak diwujudkan dalam fungsi distribusi dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Penanggung Pajak yang tidak memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak, padahal mampu untuk melaksanakannya, merupakan pelanggaran hak asasi manusia yang nilainya lebih besar daripada pelanggaran hak asasi atas pelaksanaan paksa badan terhadap yang bersangkutan. Orang yang tidak membayar hutangnya kepada masyarakat padahal sanggup untuk membayarnya, dianggap “a-sosial” dan wajib diberi sanksi, yang sesuai dengan perbuatannya. Namun demikian, pelaksanaan lembaga paksa badan harus dilakukan dengan memenuhi kriteria dan syarat-syarat yang telah ditentukan undang-undang, serta merupakan jalan terakhir jika cara-cara lain tidak dapat lagi dipergunakan.²²⁴

²²⁴ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 47.

BAB VIII
HAK MENDAHULUI NEGARA TERHADAP
PEMBAYARAN UTANG PAJAK

A. Pengertian Hak Mendahului.

Hukum pajak sebagai suatu bidang ilmu, memiliki hubungan dengan bidang-bidang ilmu lainnya, di antaranya dengan hukum perdata, dimana hukum pajak banyak mendasarkan pemungutannya atas dasar perbuatan-perbuatan di bidang perdata, serta menggunakan istilah-istilah yang lazim digunakan dalam hukum perdata, salah satunya adalah pemakaian istilah “hak mendahului”. Di dalam hukum perdata, hak mendahului disebut dengan hak *preferensi* atau hak *privilege*, yaitu hak untuk mendapatkan pelunasan terlebih dahulu daripada kreditur yang lainnya.²²⁵ Pasal 1134 KUH Perdata, memberikan pengertian hak *preferent*, yaitu suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seseorang berpiutang sehingga tingkatannya lebih tinggi daripada orang berpiutang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutangnya.²²⁶ Di dalam hukum perdata, gadai dan hipotik sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 4 Tahun 1996 Tentang Hak Tanggungan Atas Tanah dan Benda-benda lain yang Berkaitan Dengan Tanah, lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali undang-undang menentukan sebaliknya.

B. Latar Belakang Penerapan Hak Mendahului Di Bidang Perpajakan.

Diadopsinya konsep hak mendahului dalam hukum perdata ke dalam hukum pajak, dilatarbelakangi karena pada saat yang sama seorang debitur selain memiliki utang perdata pada B dan C, yang pelunasan utangnya dijamin dengan gadai, hipotik (Hak Tanggungan) maupun fidusia sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 42 Tahun 1999, juga memiliki utang pajak baik pajak pusat maupun pajak daerah. Menyikapi kondisi demikian, maka jika utang pajak berhadapan dengan utang perdata

²²⁵ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 174.

²²⁶ Wirawan B. Ilyas serta Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 42.

debitur, dan harta kekayaan debitur tidak mencukupi untuk melunasi utang-utangnya, maka negara memiliki hak untuk mendapatkan pembayaran secara didahulukan dibandingkan dengan utang perdatanya, dengan pembagian secara proporsional/ sesuai perbandingan besarnya utang, baik utang pajak pusat maupun pajak daerah baik yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak maupun yang di luar Direktorat Jenderal Pajak.²²⁷

Penerapan hak mendahului di bidang perpajakan, dilatarbelakangi oleh suatu pemikiran bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum yang didasarkan pula pada negara kesejahteraan. Konsep negara kesejahteraan menurut Bagir Manan adalah negara atau pemerintah tidak semata-mata sebagai penjaga keamanan atau ketertiban masyarakat, tetapi memikul tanggung jawab utama untuk mewujudkan keadilan sosial, kesejahteraan umum, dan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.²²⁸ Sejalan dengan pendapat Bagir Manan, menurut Sjahran Basah, berkaitan dengan negara kesejahteraan tersebut, maka tujuan pemerintah tidak semata-mata di bidang pemerintahan saja, melainkan harus melaksanakan kesejahteraan sosial dalam rangka mencapai tujuan negara sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan Undang Undang Dasar 1945 Aline ke-empat yaitu : “Membentuk suatu pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, serta ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial”.²²⁹

Guna mewujudkan tujuan sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 tersebut, pemerintah melakukan pembangunan sebagai suatu proses perubahan yang disengaja dan bahkan diupayakan menuju kepada suatu

²²⁷ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 180.

²²⁸ Bagir Manan, *Politik Perundang-undangan Dalam Rangka Mengantisipasi Liberalisasi Perekonomian*, Fakultas Hukum UNILA, Lampung, 1996, hlm. 16.

²²⁹ C.F.G. Sunaryati Hartono, *Politik Hukum Menuju Satu Sistem Hukum Nasional*, Alumni, Bandung, 1991, hlm. 2

keadaan dan tatanan kehidupan yang lebih tinggi daripada kondisi sebelumnya termasuk di dalamnya adalah perbaikan pelayanan publik kepada masyarakat.²³⁰

Pelaksanaan pembangunan nasional membutuhkan dukungan pendanaan yang sangat besar yang harus digali terutama dari sumber kemampuan sendiri, salah satunya didanai dari penerimaan negara yang bersumber dari sektor pajak. Hal ini dilakukan mengingat penerimaan negara yang berasal dari sumber-sumber minyak bumi dan gas alam tidak dapat diandalkan seterusnya karena merupakan sumber daya alam yang tidak dapat diperbaharui lagi (*non renewable resources*). Oleh karena itu, mengingat pajak hasilnya digunakan untuk kepentingan umum, untuk melangsungkan kehidupan negara dan bangsa Indonesia, dan untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat banyak, untuk memberikan jaminan ketersediaan pendanaan pembangunan serta pelayanan publik, maka pemerintah memiliki hak mendahului dalam mendapatkan pelunasan utang pajak.²³¹

Sejalan dengan pendapat di atas, Adriani mendasarkan hak mendahului ini berdasarkan pada kekuasaan negara yang menyatakan bahwa : “Negara berkewajiban melangsungkan secara teratur kelangsungan hidup warga negaranya, maka untuk menjamin itu dipandang perlu untuk memberikan hak mendahului ini kepada fiskus agar supaya pergaliran uang ke kas negara dapat berjalan lancar”.²³²

C. Ruang Lingkup Hak Mendahului.

Di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Hak Mendahului negara untuk utang pajak diatur dalam Pasal 21, yang berbunyi sebagai berikut:

- “(1) Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.

²³⁰ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, hlm. 34.

²³¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2, Op. Cit.*, hlm.108.

²³² Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 95.

- (2) Ketentuan tentang hak mendahului sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
- (3) Hak mendahului untuk utang pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap :
 - a. biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak;
 - b. biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan/atau
 - c. biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- (3a) Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta Wajib Pajak dalam pailit, pembubaran atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditur lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak Wajib Pajak tersebut.
- (4) Hak mendahului hilang setelah melampai waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.
- (5) Perhitungan jangka waktu hak mendahului ditetapkan sebagai berikut:
 - a. dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi maka jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dihitung sejak pemberitahuan Surat Paksa; atau
 - b. dalam hal diberikan penundaan pembayaran atau persetujuan angsuran pembayaran maka jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut dihitung sejak batas akhir penundaan diberikan”.

Merujuk pada ketentuan Pasal 21 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, hak mendahului utang pajak memiliki pula pengecualian yaitu terhadap : (a) biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak; (b) biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan/atau; (c) biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Selain di dalam ketentuan Pasal 21 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, hak mendahului beserta pengecualiannya diatur pula dalam Pasal 19 ayat (6) Undang-Undang No. 17 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, yang berbunyi sebagai berikut :

- “(6) Hak mendahului untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap:
- a. biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak maupun barang tidak bergerak;
 - b. biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan
 - c. biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan”.

Selain itu, pengecualian terhadap hak mendahului negara atas utang pajak, selain diatur dalam ketentuan perpajakan, juga diatur di luar ketentuan perpajakan, di antaranya yaitu :

1. Pasal 1149 angka 4 IBW tentang hubungan antara pekerja dan pemberi kerja, yaitu mengenai upah para buruh yang terutang selama tahun yang lalu, dan yang terutang pada tahun yang sedang berjalan, beserta kenaikan upah menurut Pasal 1602 cq IBW (yang tidak dibayar pada waktunya); jumlah uang yang telah dikeluarkan oleh para pekerja untuk majikannya; jumlah yang terutang oleh majikan kepada buruh berdasarkan Pasal 1632 v ayat (4)

IBW (buruh berhak atas ganti rugi untuk tiap hari minggu atau hari raya lain yang ia tidak mendapat libur); jumlah uang yang harus dibayar oleh majikan kepada buruh pada waktu buruh diberhentikan (uang pesangon); jumlah yang harus dibayar oleh pemberi kerja kepada buruh atau kepada ahli warisnya pada waktu buruh meninggal”.

2. Hak komisioner yang diatur dalam Pasal 80 KUHD untuk mendapatkan kembali uangnya yang digunakan untuk membayar lebih dahulu pengeluaran uang untuk kepentingan pemberi komisi (*Commissiegever* atau pengamanatnya) maupun bunga, biaya-biaya lainnya, dan uang provisi, dan juga tuntutan-tuntutan berhubung dengan perikatan yang masih berjalan. Hak mendahului ini baik mengenai barang-barang pemberi komisi (*Commissiegever*) yang masih ada atau disimpan oleh komisioner untuk dijual atau barang-barang yang telah dibeli untuk pengamanatnya (*Commissiegever*) tetapi belum diserahkan dan yang masih ada dalam penguasaan komisioner.

Apabila mendalami isi ketentuan Pasal 21 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 dan Pasal Pasal 19 ayat (6) Undang-Undang No. 19 Tahun 2000, hak mendahului negara atas utang pajakpun dikecualikan terhadap ketentuan-ketentuan tersebut, dimana biaya perkara dan biaya eksekusi merupakan tindakan pertama sekali yang harus dilakukan untuk dapat menyelamatkan harta kekayaan debitur atau wajib pajak, oleh karena itu untuk menyelamatkan harta kekayaan tersebut yang tidak berada pada kekuasaan wajib pajak tidak bisa tidak dilakukan oleh pengadilan dan kejaksaan.

Hak mendahului fiskus tidak terdapat pada semua jenis pajak, dimana untuk pajak-pajak yang penagihannya tidak begitu sulit bahwa pembayaran pajak merupakan syarat untuk memperoleh sesuatu, seperti pada Bea Masuk dan Bea Balik Nama, maka ketentuan preferensi fiskus tidak ada karena hanya dengan pembayaran

Bea Masuk dan Bea Balik Nama, wajib pajak mendapatkan dokumen-dokumen untuk melakukan pengangkutan barang serta mendapatkan haknya untuk melakukan peralihan hak.²³³

²³³ Sumyar, *Op. Cit.*, hlm. 96-97.

BAB IX

PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

A. Pendahuluan.

Meningkatnya jumlah Wajib Pajak dan pemahaman akan hak serta kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan tidak dapat dihindarkan timbulnya Sengketa Pajak yang memerlukan penyelesaian yang adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana. Upaya hukum yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak apabila merasa tidak puas atas ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh fiskus dapat menyelesaikan sengketa melalui Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) sebagaimana diatur dalam *Staatsblaad* No. 29 Tahun 1927 Tentang Peraturan Pertimbangan Urusan Pajak (*Regeling van het Beroep in Belastingzaken*). Selanjutnya lembaga MPP diubah menjadi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 1997 dan sejak tahun 2002 lembaga BPSP diganti dengan nama Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.²³⁴

Peradilan Pajak adalah suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberikan keadilan dalam hal sengketa pajak, baik kepada wajib pajak maupun kepada pemungut pajak (fiskus), sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan untuk mengakhiri sengketa tersebut.²³⁵

Peradilan administrasi pajak, dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

1. Peradilan administrasi tidak murni/Peradilan Doleansi/Peradilan Semu/Peradilan Kuasi.

Yaitu penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh suatu instansi administrasi yang masih termasuk dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak, dimana

²³⁴ Wirawan B. Ilyas serta Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 57.

²³⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2, Op. Cit.*, hlm. 164.

dalam peradilan ini hanya melibatkan dua pihak yaitu pihak Wajib Pajak dan pihak fiskus tanpa melibatkan pihak ketiga yang independen. Fiskus sebagai pihak yang bersengketa sekaligus menjadi pihak yang mengambil keputusan dalam menyelesaikan sengketa pajak tersebut.²³⁶

Sesuai dengan ketentuan Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, ketika wajib pajak memperoleh suatu penetapan pajak dan merasa tidak puas atas penetapan pajak dimaksud, seperti besarnya jumlah pajak, pemotongan atau pemungutan pajak yang tidak semestinya, Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak.

Adapun isi Pasal 25 KUP tersebut berbunyi sebagai berikut :

“Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
- e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Pihak yang dapat mengajukan keberatan adalah sebagai berikut :

1. Bagi Wajib Pajak Badan adalah pengurus;
2. Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi, adalah Wajib Pajak yang bersangkutan;
3. Pihak yang dipotong atau dipungut oleh pihak ketiga; dan
4. Kuasa yang ditunjuk oleh para pihak pada butir 1, 2, dan 3 di atas dengan surat kuasa khusus untuk mengajukan keberatan.²³⁷

Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau

²³⁶ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2, Ibid*, hlm. 164; Erly Suandi, *Op. Cit.*, hlm. 80.

²³⁷ Erly Suandi, *Ibid.*, hlm. 81.

dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan. Keberatan tersebut harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak, kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya atau karena adanya *overmacht*.

Seringkali ada pemahaman yang keliru bahwa ketika wajib pajak mengajukan upaya hukum keberatan, Wajib Pajak tidak perlu melunasi kewajiban pajaknya. Sehubungan dengan hal tersebut, ketentuan Pasal 25 ayat (3a) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, memberikan pengaturannya bahwa ketika Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.

Direktur Jenderal Pajak akan melakukan proses pemeriksaan terhadap upaya hukum keberatan yang dilakukan Wajib Pajak. Guna memberikan kepastian hukum terhadap hak Wajib Pajak atas keberatan yang diajukannya, Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan. Keputusan Direktur Jenderal Pajak dapat berupa : (1) Ditolak; (2) Diterima sebagian; (3) Diterima seluruhnya; dan (4) Menambah ketetapan pajak. Adanya penolakan terhadap Wajib Pajak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Namun apabila dalam jangka 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diajukan telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.

2. Peradilan Administrasi Murni.

Adalah peradilan yang melibatkan tiga pihak, yaitu Wajib Pajak, Fiskus, dan Hakim yang mengadili. Wajib Pajak dan Fiskus adalah pihak yang bersengketa, dan majelis hakim merupakan pihak yang memutuskan sengketa.²³⁸ Lembaga yang memiliki kewenangan menyelesaikan sengketa pajak, yang termasuk dalam penyelesaian sengketa peradilan administrasi murni, yaitu Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) sebagaimana diatur dalam *Staatsblaad* No. 29 Tahun 1927 Tentang Peraturan Pertimbangan Urusan Pajak (*Regeling van het Beroep in Belastingzaken*). Selanjutnya lembaga MPP diubah menjadi Badan Penyelesaian sengketa Pajak (BPSP) sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 1997, dan sejak tahun 2002, lembaga BPSP diganti dengan nama Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.²³⁹

B. Majelis Pertimbangan Pajak (MPP).

Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) merupakan badan administrasi, yang sampai adanya Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 merupakan satu-satunya badan peradilan administrasi, yang keberadaannya sudah ada sejak zaman penjajahan yang disebut *Raad va Beroep voor Belastingzaken*. MPP merupakan satu-satunya badan peradilan yang tertinggi dan untuk seluruh wilayah Indonesia yang berkedudukan di Jakarta, sebagai badan pemutus sengketa pajak tingkat pertama dan tingkat terakhir.²⁴⁰

Susunan keanggotaan Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) terdiri dari satu orang ketua dan 4 (empat) orang anggota yang diambil dari 2 (dua) orang hakim dari

²³⁸ *Ibid.*, hlm. 62.

²³⁹ Wirawan B. Ilyas serta Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm. 57.

²⁴⁰ Rohmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2, Op.Cit.*, hlm. 182.

Mahkamah Agung dan 2 (dua) orang dari dunia bisnis yang diusulkan oleh Kadin. Pengangkatan ketua dan wakil ketua dilakukan oleh Presiden dan Presiden juga menunjuk salah seorang anggota sebagai ketua pengganti. Demikian juga untuk para anggota diangkat oleh Presiden dari calon-calon yang diusulkan oleh Mahkamah Agung dan Kadin.

Mengingat Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) hanya berkedudukan di Jakarta, maka dewan-dewan mengadakan sidang-sidang di tempat dan pada waktu yang ditentukan oleh Ketua yang lazimnya dilakukan di Jakarta, dimana pelaksanaan sidangnya tidak bersifat terbuka untuk umum, dengan alasan menjaga penghasilan dan kekayaan seseorang yang sifatnya rahasia. Putusan MPP merupakan putusan yang prinsipil oleh Direktur Jenderal Pajak dihimpun dalam suatu Himpunan Putusan MPP (HP = *Verzameling van Beslissingen*, disingkat *Vvb*) yang dapat digunakan sebagai pedoman untuk pelaksanaan undang-undang pajak, dalam hal yang sama.²⁴¹

C. **Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP).**

Dengan disahkannya Undang-Undang No. 17 Tahun 1997, Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) sebagaimana diatur dalam *Staatsblaad* No. 29 Tahun 1927 tentang *Regeling van het Beroep in Belastingzaken* sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 5 Tahun 1959, diganti dengan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Berlandaskan pada ketentuan Pasal 28 ayat (1), (2) dan Pasal 76 Undang-Undang No. 17 Tahun 1997 bahwa BPSP merupakan badan peradilan pajak yang mempunyai tugas memeriksa dan memutus sengketa pajak berupa banding terhadap putusan pejabat yang berwenang yaitu keputusan keberatan dan gugatan terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan di bidang penagihan pajak. Pengajuan banding dan gugatan ke BPSP merupakan upaya hukum terakhir bagi pembayar pajak dan putusannya tidak dapat digugat ke Peradilan Umum atau

²⁴¹ Rohmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, *Ibid.*, hlm. 186.

Peradilan Tata Usaha Negara.²⁴² Hal tersebut dikuatkan pula dalam Pasal 27 ayat (1) dan (2) Ketentuan Umum Perpajakan yang menyebutkan bahwa :

- “(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- (2) Putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara”.

Namun dalam tataran pelaksanaannya, berlandaskan pada ketentuan Pasal 1 butir 3, Pasal 48, dan Pasal 53 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara, cukup banyak wajib pajak yang mengajukan atas pelaksanaan surat paksa, sita, dan lelang, bukan ke BPSP tetapi ke Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN), dan PTUN menerimanya. Contoh konkritnya adalah kasus sengketa pajak yang diajukan PT TIMOR ke PTUN sedangkan kompetensi absolute yang memiliki kewenangan untuk menyelesaikan persengketaan di bidang perpajakan berdasarkan penerapan asas *lex specialis derogate lec generalis* adalah BPSP. Adanya dualisme lembaga yang dapat menyelesaikan gugatan tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum dalam penegakkan Undang-Undang Perpajakan yang telah mengaturnya secara khusus. Menghadapi persoalan tersebut, Paulus Effendi Lotulung memiliki pandangan perlunya dilakukan reformasi agar kelembagaan badan peradilan pajak lebih mencerminkan dan mengedepankan supremasi hukum.²⁴³

D. Pengadilan Pajak.

Berlandaskan pada Undang-Undang No. 14 Tahun 2012, lembaga BPSP diganti dengan Pengadilan Pajak, yang dilatarbelakangi karena dalam penyelesaian sengketa pajak melalui BPSP masih terdapat ketidakpastian hukum yang dapat menimbulkan ketidakadilan. Melalui Undang-Undang No. 14 Tahun 2012 ditegaskan bahwa putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan

²⁴² Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, hlm. 62.

²⁴³ *Ibid.*, hlm. 62-63.

hukum tetap, namun demikian terhadap putusan tersebut masih dimungkinkan untuk mengajukan upaya hukum luar biasa yang dinamakan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung.²⁴⁴

Ruang lingkup pembahasan Undang-Undang No. 14 Tahun 2012 Tentang Pengadilan Pajak, yaitu :

1. Pengertian.

Pengadilan Pajak menurut Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak, yang berkedudukan di ibukota negara. Adapun yang dimaksud dengan sengketa pajak, yaitu sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

2. Kekuasaan Pengadilan Pajak.

Pengadilan Pajak ini merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak, yang mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak. Dalam hal Banding, Pengadilan Pajak hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam hal Gugatan Pengadilan Pajak memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan Pajak atau Keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya. Selain itu, Pengadilan Pajak mengawasi

²⁴⁴ *Ibid.*, hlm. 57.

kuasa hukum yang memberikan bantuan hukum kepada pihak-pihak yang bersengketa dalam sidang-sidang Pengadilan Pajak.

3. Banding.

a. Pengertian dan Syarat-syarat Pengajuan Banding.

Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Pengajuan banding harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

- 1) Apabila ada berbagai macam keputusan, maka wajib pajak hanya dapat mengajukan 1 (satu) Surat Banding terhadap Terhadap 1 (satu) Keputusan.
- 2) Menyertakan alasan-alasan pengajuan banding, dan mencantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding, serta melampirkan surat keputusan yang akan dibanding.
- 3) Membayar sebesar 50% (lima puluh persen) jumlah Pajak yang terutang.

b. Pihak Yang Dapat Mengajukan Banding.

Banding dapat diajukan oleh Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya. Apabila selama proses Banding, pemohon Banding meninggal dunia, Banding dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal pemohon banding pailit. Badan usaha yang melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi selama proses banding, maka pengajuan banding dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.

c. Pencabutan Banding.

Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya, dapat mengajukan surat pernyataan pencabutan banding kepada Pengadilan Pajak. Selanjutnya, pengadilan pajak akan menghapus pengajuan banding dari daftar sengketa dengan : (a) Penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan; (b) Putusan Majelis/Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan dalam sidang atas persetujuan terbanding. Akibat dari pencabutan tersebut, maka banding tidak dapat diajukan kembali.

4. Gugatan.

a. Pengertian Gugatan.

Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan Pajak atau kewajiban perpajakan. Namun demikian, Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan pajak tersebut ditunda selama pemeriksaan Sengketa Pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan Pajak, yang dapat diajukan sekaligus dalam Gugatan dan dapat diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya. Permohonan penundaan penagihan pajak dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan Pajak yang digugat itu dilaksanakan.

b. Jangka Waktu Pengajuan Gugatan.

Pengajuan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan, sedangkan jangka

waktu untuk mengajukan gugatan terhadap Keputusan selain Gugatan sebagaimana disebutkan di atas, adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat. Namun demikian, kedua jangka waktu tersebut tidak mengikat apabila ada keadaan yang tidak dapat diperkirakan oleh penggugat. Dalam kondisi demikian, Wajib Pajak diberikan perpanjangan jangka waktu pengajuan gugatan, yaitu 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat.

c. Pihak Yang Dapat Mengajukan Gugatan.

Gugatan dapat diajukan oleh Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya, disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau Keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat. Apabila selama proses gugatan, pemohon gugatan meninggal dunia, gugatan dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal pemohon gugatan pailit. Badan usaha yang melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, selama proses gugatan, maka pengajuan gugatan dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.

d. Pencabutan Gugatan.

Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya, dapat mengajukan surat pernyataan pencabutan gugatan kepada Pengadilan Pajak. Selanjutnya, pengadilan pajak akan menghapus pengajuan gugatan dari daftar sengketa dengan : (a) Penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan; (b) Putusan Majelis/Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan

pencabutan diajukan dalam sidang atas persetujuan terbanding. Akibat dari pencabutan tersebut, maka gugatan tidak dapat diajukan kembali.

5. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Terhadap Banding dan Gugatan.

a. Persiapan Sidang.

- 1) Pengadilan Pajak meminta Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan atas Surat Banding atau Surat Gugatan kepada terbanding atau tergugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Banding atau Surat Gugatan. Namun dalam hal pemohon banding mengirimkan surat atau dokumen susulan kepada Pengadilan Pajak, maka jangka waktunya dihitung 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima surat atau dokumen susulan dimaksud.
- 2) Terbanding atau tergugat menyerahkan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan dalam jangka waktu:
 - a) 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Uraian Banding; atau
 - b) 1(satu) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Tanggapan.
- 3) Salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada pemohon Banding atau penggugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima.
- 4) Pemohon Banding atau penggugat dapat menyerahkan Surat Bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan yang telah dikirim Pengadilan Pajak.

- 5) Salinan Surat Bantahan kemudian dikirimkan kepada terbanding atau tergugat, dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Bantahan.
- 6) Apabila terbanding atau tergugat, atau pemohon Banding atau penggugat tidak memenuhi ketentuan point (2 a, b) dan (4) Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan Banding atau Gugatan.
- 7) Ketua menunjuk Majelis yang terdiri dari 3 (tiga) orang Hakim atau Hakim Tunggal untuk memeriksa dan memutus Sengketa Pajak. Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Majelis, Ketua menunjuk salah seorang Hakim sebagai Hakim Ketua yang memimpin pemeriksaan Sengketa Pajak.
- 8) Majelis atau Hakim Tunggal bersidang pada hari yang ditentukan yaitu : (a) Untuk banding 6 (enam) bulan sejak tanggal diterimanya Surat Banding; dan (b) untuk gugatan 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Surat Gugatan, kemudian memberitahukan hari sidang dimaksud kepada pihak yang bersengketa.

b. Pemeriksaan Sidang dengan Acara Biasa.

- 1) Pemeriksaan dengan acara biasa dilakukan oleh Majelis, dan selanjutnya Hakim Ketua membuka sidang dan menyatakan terbuka untuk umum.
- 2) Sebelum pemeriksaan pokok sengketa dimulai, Majelis melakukan pemeriksaan mengenai kelengkapan dan/atau kejelasan Banding atau Gugatan.
- 3) Apabila Banding atau Gugatan tidak lengkap dan/atau tidak jelas dapat diberikan dalam persidangan, kecuali untuk syarat-syarat sebagai berikut :

- a) Untuk banding, yaitu :
- (1) Banding diajukan dengan Surat Banding kepada Pengadilan Pajak tidak dalam Bahasa Indonesia.
 - (2) Terhadap 1 (satu) Keputusan tidak diajukan 1 (satu) Surat Banding.
 - (3) Banding diajukan dengan tidak disertai alasan-alasan yang jelas, dan tidak mencantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding.
 - (4) Surat Banding tidak dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding.
 - (5) Terhadap pengajuan banding, jumlah yang terutang belum dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).
- b) Untuk Gugatan :
- (1) Gugatan diajukan kepada Pengadilan Pajak secara tertulis tidak dalam Bahasa Indonesia.
 - (2) Terhadap 1 (satu) pelaksanaan penagihan atau 1 (satu) Keputusan tidak diajukan 1 (satu) Surat Gugatan.
- 4) Hakim Ketua, Hakim Anggota, atau Panitera wajib mengundurkan diri dari suatu persidangan dan harus diganti dengan yang lain, apabila terikat hubungan keluarga sedarah atau semenda sampai derajat ketiga, atau hubungan suami istri meskipun telah bercerai dengan salah seorang Hakim atau Panitera pada Majelis yang sama.
- Apabila tidak diganti, maka putusannya tidak sah, dan Ketua memerintahkan segera disidangkan kembali dengan susunan Majelis dan/atau Panitera yang berbeda. Bahkan jika kondisi

demikian diketahui sebelum melewati jangka waktu 1 (satu) tahun setelah sengketa diputus, maka sengketa tersebut disidangkan kembali dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya hubungan dimaksud.

- 5) Hakim Ketua, Hakim Anggota, Panitera, Wakil Panitera, atau Panitera Pengganti wajib mengundurkan diri dari suatu persidangan apabila berkepentingan langsung atau tidak langsung atas satu sengketa yang ditanganinya, yang dapat dilakukan atas permintaan salah satu atau pihak-pihak yang bersengketa. Apabila kepentingan langsung atau tidak langsung diketahui sebelum melewati jangka waktu 1 (satu) tahun setelah sengketa diputus, maka sengketa dimaksud disidangkan kembali dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kepentingan dimaksud.
- 6) Hakim Ketua memanggil terbanding atau tergugat dan dapat memanggil pemohon banding atau penggugat untuk memberikan keterangan lisan. Jika pemohon banding atau penggugat memberitahukan akan hadir dalam persidangan, Hakim Ketua memberitahukan tanggal dan hari sidang kepada pemohon banding atau penggugat.
- 7) Hakim Ketua menjelaskan masalah yang disengketakan kepada pihak-pihak yang bersengketa. Selanjutnya Majelis menanyakan kepada terbanding atau tergugat mengenai hal-hal yang dikemukakan pemohon banding atau penggugat dalam Surat Banding atau Surat Gugatan dan dalam Surat Bantahan.

Apabila dipandang perlu Majelis dapat meminta pemohon banding atau penggugat untuk memberikan keterangan yang diperlukan dalam penyelesaian Sengketa Pajak.

- 8) Atas permintaan salah satu pihak yang bersengketa, atau karena jabatan, Hakim Ketua dapat memerintahkan saksi untuk hadir dan didengar keterangannya dalam persidangan. Apabila saksi tidak datang tanpa alasan yang dapat dipertanggungjawabkan meskipun telah dipanggil dengan patut, dan Majelis tidak dapat mengambil putusan tanpa keterangan dari saksi dimaksud, Hakim Ketua dapat meminta bantuan polisi untuk membawa saksi ke persidangan, dimana biaya-biaya menjadi beban dari pihak yang meminta.
- 9) Pemanggilan saksi ke persidangan seorang demi seorang. Selanjutnya, Hakim Ketua menanyakan kepada saksi nama lengkap, tempat lahir, umur atau tanggal lahir, jenis kelamin, kewarganegaraan, tempat tinggal, agama, pekerjaan, derajat hubungan keluarga, dan hubungan kerja dengan pemohon banding/penggugat atau dengan terbanding/tergugat. Sebelum memberi keterangan, saksi wajib mengucapkan sumpah atau janji menurut agama atau kepercayaannya.
- 10) Saksi yang tidak boleh didengar keterangannya adalah:
 - a. Keluarga sedarah atau semenda menurut garis keturunan lurus ke atas atau ke bawah sampai derajat ketiga dari salah satu pihak yang bersengketa;
 - b. Istri atau suami dari pemohon banding atau penggugat meskipun sudah bercerai;

- c. Anak yang belum berusia 17 (tujuh belas) tahun; atau
- d. Orang sakit ingatan.

Namun demikian, apabila dipandang perlu, Hakim Ketua dapat meminta pihak sebagaimana disebutkan dalam point a, b, dan c untuk didengar keterangannya. Terhadap permintaan tersebut, pihak-pihak tersebut dapat menolak untuk memberikan keterangan.

- 11) Pertanyaan yang diajukan kepada saksi oleh salah satu pihak disampaikan melalui Hakim Ketua. Apabila pertanyaan tersebut menurut pertimbangan Hakim Ketua tidak ada kaitannya dengan sengketa, pertanyaan itu ditolak.
- 12) Setiap orang yang karena pekerjaan atau jabatannya wajib merahasiakan segala sesuatu sehubungan dengan pekerjaan atau jabatannya, namun untuk keperluan persidangan kewajiban merahasiakan dimaksud ditiadakan.

c. Pemeriksaan dengan Acara Cepat.

- 1) Pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan oleh Majelis atau Hakim Tunggal, dan dilakukan terhadap:
 - a) Sengketa Pajak tertentu, yaitu sengketa Pajak yang Banding atau Gugatannya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 36 ayat (1) dan ayat (4), Pasal 37 ayat (1), Pasal 40 ayat (1) dan/atau ayat (6).
 - b) Gugatan yang tidak diputus dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 81 ayat (2), yaitu

tidak diputus dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima.

- c) Kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, dalam putusan Pengadilan Pajak, atau tidak dipenuhinya salah satu ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 84 ayat (1), yaitu bahwa : Putusan Pengadilan Pajak tidak memuat :
- (1) kepala putusan yang berbunyi "DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA;
 - (2) nama, tempat tinggal atau tempat kediaman, dan/atau identitas lainnya dari pemohon banding atau penggugat;
 - (3) nama jabatan dan alamat terbanding atau tergugat;
 - (4) hari, tanggal diterimanya Banding atau Gugatan;
 - (5) ringkasan Banding atau Gugatan, dan ringkasan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan, atau Surat Bantahan, yang jelas;
 - (6) pertimbangan dan penilaian setiap bukti yang diajukan dan hal yang terjadi dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa;
 - (7) pokok sengketa;
 - (8) alasan hukum yang menjadi dasar putusan;
 - (9) amar putusan tentang sengketa; dan

- (10) hari, tanggal putusan, nama Hakim yang memutus, nama Panitera, dan keterangan tentang hadir atau tidak hadirnya para pihak.
 - d) sengketa yang berdasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan Pajak.
- 2) Pemeriksaan dengan acara cepat terhadap Sengketa Pajak sebagaimana disebutkan dalam point 1) a) sampai d) dilakukan tanpa Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan dan tanpa Surat Bantahan.
 - 3) Semua ketentuan mengenai pemeriksaan dengan acara biasa berlaku juga untuk pemeriksaan dengan acara cepat.

d. Pembuktian.

Alat bukti dapat berupa:

- 1) surat atau tulisan, yang terdiri dari :
 - a) akta autentik, yaitu surat yang dibuat oleh atau dihadapan seorang pejabat umum, yang menurut peraturan perundang-undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
 - b) akta di bawah tangan yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
 - c) surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang;

d) surat-surat lain atau tulisan yang tidak termasuk (1), (2) dan (3) yang ada kaitannya dengan Banding atau Gugatan.

2) keterangan ahli;

Yaitu pendapat orang yang diberikan di bawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya.

Namun, ada orang-orang yang tidak boleh didengar sebagai saksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 57 ayat (1) tidak boleh memberikan keterangan ahli, yaitu (1) Keluarga sedarah atau semenda menurut garis keturunan lurus ke atas atau ke bawah sampai derajat ketiga dari salah satu pihak yang bersengketa; (2) Istri atau suami dari pemohon Banding atau penggugat meskipun sudah bercerai; (3) Anak yang belum berusia 17 (tujuh belas) tahun; atau (4) Orang sakit ingatan.

3) keterangan para saksi;

Keterangan saksi dianggap sebagai alat bukti apabila keterangan itu berkenaan dengan hal yang dialami, dilihat, atau didengar sendiri oleh saksi.

4) pengakuan para pihak; dan/atau

Pengakuan para pihak tidak dapat ditarik kembali, kecuali berdasarkan alasan yang kuat dan dapat diterima oleh Majelis atau Hakim Tunggal.

5) pengetahuan Hakim.

Pengetahuan Hakim adalah hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya. Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).

Keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan.

e. Putusan.

- 1) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap, yang diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.

Apabila pihak yang bersengketa tidak puas atas putusan yang dijatuhkan, pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.

Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas Gugatan berkenaan dengan permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (2), yaitu ketika ada permohonan dari Penggugat agar pelaksanaan penagihan Pajak ditunda selama pemeriksaan Sengketa Pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan Pajak.

- 2) Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Majelis, putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua, tetapi apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak.
- 3) Apabila Majelis di dalam mengambil putusan dengan cara musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan sehingga putusan diambil dengan suara terbanyak, pendapat Hakim Anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan Pengadilan Pajak.

- 4) Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa:
- a) menolak;
 - b) mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
 - c) menambah Pajak yang harus dibayar;
 - d) tidak dapat diterima;
 - e) membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung; dan/atau
 - f) membatalkan.

Terhadap putusan-putusan tersebut tidak dapat lagi diajukan Gugatan, Banding, atau kasasi.

5. Jangka waktu putusan.
- a) Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima. Namun Dalam hal-hal khusus, jangka waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan.
 - b) Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Gugatan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima. Namun, dalam hal-hal khusus, jangka waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan.
 - c) Dalam hal Gugatan yang diajukan selain atas keputusan pelaksanaan penagihan Pajak, tidak diputus dalam jangka waktu jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima Pengadilan Pajak wajib mengambil putusan melalui pemeriksaan dengan acara cepat dalam jangka

waktu 1 (satu) bulan sejak jangka waktu 6 (enam) bulan dimaksud dilampaui.

- d) Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap Sengketa Pajak tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (2), dinyatakan tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu sebagai berikut :
 - 1) 30 (tiga puluh) hari sejak batas waktu pengajuan Banding atau Gugatan dilampaui;
 - 2) 30 (tiga puluh) hari sejak Banding atau Gugatan diterima dalam hal diajukan setelah batas waktu pengajuan dilampaui.
- e) Putusan/penetapan dengan acara cepat terhadap kekeliruan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (1) huruf c berupa membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, diambil dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak kekeliruan dimaksud diketahui atau sejak permohonan salah satu pihak diterima.
- f) Putusan dengan acara cepat terhadap sengketa yang didasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (1) huruf d, berupa tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak Surat Banding atau Surat Gugatan diterima.
- g) Dalam hal putusan Pengadilan Pajak diambil terhadap Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud dalam point f), pemohon Banding atau penggugat dapat mengajukan Gugatan kepada peradilan yang berwenang.

- 6) Putusan Pengadilan Pajak harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum, dan tidak dipenuhinya syarat tersebut putusan Pengadilan Pajak tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum dan karena itu putusan dimaksud harus diucapkan kembali dalam sidang terbuka untuk umum.
- 7) Putusan Pengadilan Pajak harus memuat :
- a. kepala putusan yang berbunyi "DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA";
 - b. nama, tempat tinggal atau tempat kediaman, dan/atau identitas lainnya dari pemohon banding atau penggugat;
 - c. nama jabatan dan alamat terbanding atau tergugat;
 - d. hari, tanggal diterimanya Banding atau Gugatan;
 - e. ringkasan Banding atau Gugatan, dan ringkasan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan, atau Surat Bantahan, yang jelas;
 - f. pertimbangan dan penilaian setiap bukti yang diajukan dan hal yang terjadi dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa;
 - g. pokok sengketa;
 - h. alasan hukum yang menjadi dasar putusan;
 - i. amar putusan tentang sengketa; dan
 - j. hari, tanggal putusan, nama Hakim yang memutus, nama Panitera, dan keterangan tentang hadir atau tidak hadirnya para pihak.

Tidak dipenuhinya salah satu ketentuan tersebut, menyebabkan putusan dimaksud tidak sah dan Ketua

memerintahkan sengketa dimaksud segera disidangkan kembali dengan acara cepat, kecuali putusan dimaksud telah melampaui jangka waktu 1 (satu) tahun.

f. Pelaksanaan Putusan.

- 1) Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.
- 2) Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh Banding, kelebihan pembayaran Pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.
- 3) Salinan putusan atau salinan penetapan Pengadilan Pajak dikirim kepada para pihak dengan surat oleh Sekretaris dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal putusan Pengadilan Pajak diucapkan, atau dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari sejak tanggal putusan sela diucapkan.
- 4) Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima putusan.
- 5) Pejabat yang tidak melaksanakan putusan Pengadilan Pajak dalam jangka waktu tersebut dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan kepegawaian yang berlaku.

g. Peninjauan Kembali.

- 1) Permohonan peninjauan kembali tidak menangguhkan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak, dan

hanya dapat diajukan 1 (satu) kali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak, berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:

- a) Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
 - b) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
 - c) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;
 - d) Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
 - e) Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- 2) Permohonan peninjauan kembali dapat dicabut sebelum diputus, dan dalam hal sudah dicabut permohonan peninjauan kembali tersebut tidak dapat diajukan lagi.
 - 3) Hukum acara yang berlaku pada pemeriksaan peninjauan kembali adalah hukum acara pemeriksaan peninjauan kembali sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 Tentang Mahkamah Agung, kecuali yang diatur secara khusus dalam Undang-undang ini.
 - 4) Jangka waktu Peninjauan Kembali.

- a) Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu, jangka waktu peninjauan kembali paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau sejak putusan Hakim pengadilan pidana memperoleh kekuatan hukum tetap.
- b) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda, peninjauan kembali dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak ditemukan surat-surat bukti yang hari dan tanggal ditemukannya harus dinyatakan di bawah sumpah dan disahkan oleh pejabat yang berwenang.
- c) Peninjauan dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim, apabila :
 - (1) telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;
 - (2) mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
 - (3) terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

- d) Putusan atas permohonan peninjauan kembali harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku.

An an Chandrawulan, *Hukum Perusahaan Multinasional Liberalisasi Hukum Perdagangan Internasional dan Hukum Penanaman Modal*, PT. Alumni, Bandung, 2011.

Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011.

Anton M. Moeliono (ed), *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, 1990.

Agus Yulianto, *Eksistensi Konsep Negara Hukum Dalam UUD 1945*, dalam Lili Rasjidi dan B. Arief Sidharta (Ed), *Filsafat Hukum Mazhab dan Refleksinya*, Remaja Rosda Karya, Bandung, 1994.

Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 1995.

Berthold Goldman, *Le Droit des Societes Internationalis/The Law of International Companies*, 90 *Journal du Droit International*, 1963.

Black's Law Dictionary, West Group, St. Paul, Minn, 2001.

Bagir Manan, *Politik Perundang-undangan Dalam Rangka Mengantisipasi Liberalisasi Perekonomian*, Fakultas Hukum UNILA, Lampung, 1996.

B. Arief Sidharta, *Struktur Ilmu Hukum Indonesia*, Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan, Bandung, 2008.

Clive Schmitthoff, *Multinational Enterprises*, 121 *The New Law Journal*, London, 1971.

Cynthia Day Wallace, *Legal Control of The Multinational Enterprise, National Regulatory Techniques and Prospect for International Control*, Martinus Nijhoff Publisier, The Haque, 1982.

Christopheer Tugendhat, *The Multinationals*, Pelican, London, 1973.

Chios Carmody, *A Theory of WTO Law*, *Journal of International Ecoomic Law* Vol. 11 Number 3, 2008.

- C.F.G. Sunaryati Hartono, *Politik Hukum Menuju Satu Sistem Hukum Nasional*, Alumni, Bandung, 1991.
- Erly Suandi, *Hukum Pajak*, Penerbit Salemba Empat, Edisi 5, Jakarta, 2011.
- Eni Setyowati, *Kausalitas Investasi Asing Terhadap Pertumbuhan Ekonomi : Error Correction Model*, Jurnal Ekonomi dan Studi Pembangunan, Vol. 9, No. 1, Edisi April, 2008.
- Edward M. Graham, *Regulatory Takings, Supranasional Treatment and The Multinational Agreement on Investment: Issues Raised by Non-Governmental Organization*, 31 Cornell International Law Journal 599, 1998.
- Fadjar Harimurti, *Aspek Perpajakan Dalam Transfer Pricing*, Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan, Vol. 547, No. 1, April 2007.
- Franklin R. Root, *International Trade and Investment, Seventh Edition*, South-Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 1994.
- Gunadi, *Transfer Pricing : Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, Bena Rena Pariwara, Jakarta, 1994.
- Garrison, Noreen, and Brewer, *Akuntansi Manajerial*, Salemba Empat, Jakarta, 2007.
- Hansen dan Mowen, *Akuntansi Manajemen*, Jilid 1, Edisi 4, 1996,
- Huala Adolf, *Perjanjian Penanaman Modal Dalam Hukum Perdagangan Internasional (WTO)*, Keni, Bandung, 2010.
- Huala Adolf, *Hukum Ekonomi Internasional*, Cetakan ke-3, RajaGrafindo Persada, 2002.
- H. Hambali Thalib, *Sanksi Pidana dalam Konflik Pertanahan, Kebijakan Alternatif Penyelesaian Konflik Pertanahan di Luar Kodifikasi Hukum Pidana*, Kencana, Jakarta, 2009.
- Henny Nuraeny, *Tindak Pidana Perdagangan Orang, Kebijakan Hukum Pidana dan Pencegahannya*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011.
- Ita Salsalina Lingga, *Aspek Perpajakan dalam Transfer Pricing dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)*, Journal, Zenit, Vol. 1, No. 3, Desember 2012.

- Iman Santoso, *Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 6, No. 2 November, 2004.
- Institut de Droit International, *Annuaire, Vol. 57. Tome II (Session d'Oslo 1977, Travaux Preparatoires (suite), Deliberations de l'Institut en séances plenières)* Muchen, S, Karper, 1978 dalam Cynthia day Wallace, *The Multinational Enterprise and Legal Control : Host State Sovereignty in an Era of Economic Globalization*, Martinus Nijhoff Publisier, The Haue/London/New York, 2002.
- Imam Santoso, *Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 6, No. 2, November 2004.
- J.J.H. Bruggink, *Refleksi Tentang Hukum*, Alih Bahasa oleh Arief Sidharta, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1996.
- J.M. Smits, *Het vertrouwensbeginsel en de contractuele gebondenheid*, diss, RUL 1995, Arnhem, 1995.
- J.H. Dunning, *Multinational Enterprise and the Global Economy*, Addison Wesley, 1993.
- _____, *Change in the Level and Structue of International Production: The Last One Hundred Years*: dalam M. Casson (ed) *The Growth of International Business*, George Allen && Unwin, 1983.
- J. Andenaes, *The General Part of the Criminal Law*, The Univercity of Michigan Press, USA, 1974.
- J. Milton (ed), *A Dictionary of Modern Written Arabic*, Wiebaden, Oto Harrassowitz, 1979.
- Lili Rasjid dan Ira Thania, *Pengantar Filsafat Hukum*, CV. Mandar Maju, Bandung, 2002.
- Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2011.

- Mangoting, Yenni, *Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 2, No. 1 Mei 2000.
- Mardiasmo, *Advance Pricing Agreement Dalam Kaitannya Dengan Upaya Meminimalisasi Potential Tax Risk*, Jurnal Akuntansi Pemerintah, Vol. 3, No. 1, Oktober, 2008.
- Mira Wilkin, *Defining a Firm: History and Theory* dalam: Peter Hertner and Geoffrey Jones, *Multinational: Theory and History*, Aldershot:Gower, 1986.
- Majda El Muhtaj, *Dimensi-dimensi HAM Mengurai Hak Ekonomi, Sosial, dan Budaya*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008.
- Muqodim, *Perpajakan*, BPFE UII, Yogyakarta, 1993.
- Ng Eng Juan dan Ersya Tri Wahyuni, *Panduan Praktis Standar Akuntansi Keuangan Berbasis IFRS*, Edisi 2, Salemba Empat, 2012.
- Neil Hood and Stephen Young, *The Economics of the Multinational Enterprise*, Longman, 1979.
- OECD Committee on Fiscal Affairs, *Transfer Pricing and Multinational Enterprise*, OECD, Paris, 1979.
- PJA. Adriani, dalam Santosa Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1991.
- Peter T. Muchinski, *Multinational Enterprise and The Law*, The Oxford International Law Library/Oxford Univ. Press, Oxford, 2007.
- Peter T. Muchlinski, *Multinational Enterprise and The Law*, 2nd.en., Oxford Univ, Press, 2007.
- Philipus M. Hadjon, *Ide Negara Hukum Dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*, dalam Bagir Manan (Editor) *Kedaulatan Rakyat, Hak Asasi Manusia dan Negara Hukum*, Gaya Media Pratama, Jakarta, 1996.
- Padmo Wahjono, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, In-Phill. Co., Jakarta, 1989.
- Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, PT. Eresco, Bandung, 1974.
- _____, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT. Eresco, Bandung, 1992.

- _____, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*. PT. Eresco, Bandung, 1991.
- _____, *Hukum Pajak Internasional Indonesia (Perkembangan dan Pengaruhnya)*, PT. Eresco, Bandung, 1986.
- _____, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1992.
- _____, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, PT. Eresco, Bandung, 1977.
- _____, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, PT. Eresco, Bandung, 1965.
- R.J. Jue, *Grondbeginselen van het recht*, Groningen, 1980.
- Ralph H. Folsom dan Michael W. Gordon, *International Business Transactions*, Vol. 2 (St. Paul Minn: West Publising Co., 1995).
- Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Fourth Edition, Mc.GGraw-Hill Book Company, 1984.
- R. Setiawan, *Pokok-pokok Hukum Perikatan*, Putra Abardin, Bandung, 1978.
- Suparman Soemahamidjadja, yang dikutip dari Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Terbaru, CV. Andi Offset, 2009.
- Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1991.
- Sumyar, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Universitas Atma Jaya, Yogyakarta, 2004.
- Soetrisno, *Dasar-dasar Ilmu Keuangan Negara*, Cetakan 2, Penerbit Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta, 1982.
- Satjipto Raharjo, *Peranan Dan Kedudukan Asas-asas Hukum Dalam Kerangka Hukum Nasional (Pembahasan Terhadap Makalah Sunaryati Hartono)*, Seminar dan Lokakarya Ketentuan Umum Peraturan Perundang-undangan, Jakarta, 19-20 Oktober 1988.
- Susan M. Lysons, *International Tax Gloasay*, Amsterdam, 1996.
- Simmamora, *Akuntansi Manajemen*, Salemba Empat, Jakarta, 1999.

- Sumantoro, *Peranan Perusahaan Multinasional Dalam Pembangunan Negara Sedang Berkembang dan Implikasinya Di Indonesia*, PT. Alumni, Bandung, 1983
- _____, *Bunga Rampai Permasalahan Penanaman Modal dan Pasar Modal*, Binacipta, Bandung, 1984.
- Sentosa Sembiring, *Hukum Perusahaan Tentang Perseroan Terbatas*, Nuansa Aulia, Bandung, 2007.
- Stephen J. Canner, *Trade and International Investment : From GATT to the Multilateral Agreement on Investment*, dalam Joseph F. Dennin, (ed), *Law and Practice of the World Trade Organization*, Oceana Publ, New York, 1995.
- Soehini, *Ilmu Negara*, Cetakan Pertama, Liberty, Yogyakarta, 1980.
- Soedjono Dirdjosisworo, *Pengadilan Hak Asasi Manusia Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2002.
- Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, 1999.
- Tindall, *Multinational Enterprise: Legal And Management Structure and Interrelationship With Ownership Control, Antitrust, Labour, Taxation And Disclosure*, Dobbs Ferry, NY, Oceana, 1975.
- UNCTAD, *Investment Provision in Economic Integration Agreement*, United Nations, New York and Geneva, 2006.
- UNCTAD, *World Investment Report 1997*, Developed Countries News, 21 September 1997
- UNCTAD, *World Investment Report 1997, Transnasional Corporations, Market Structure and Competition Policy*, United Nations, New York and Geneva, 1997
- Vaupel and Curham, *The Making of Multinational Enterprise*, Boston: Harvard Business School, 1969, hlm. 3, dalam Vernon, *Sovereignty at Bay : The Multinational Spread of U.S. Enterprise*, Longman, London, 1971.
- Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Penerbit Salemba Empat, 2004.

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2004.

Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Terbaru, Andi Yogyakarta, 2009.

Yusuf Panglaykim, *Multinational Corporation dan Segi Tiga/Segi Lima Kekuatan: Beberapa Catatan, Simposium Aspek-aspek Hukum Perusahaan Multinasional*, BPHN, Binacipta, Bandung, 1982.

Yenni Mangoting, *Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol 2, No. 1, Mei. 2000.

B. Sumber Lain.

Anandita B. Suryana, Menangkal Kecurangan Transfer Pricing, [http://www. Pajak. go. id/node /4049?lang=en](http://www.Pajak.go.id/node/4049?lang=en), 15 Agustus 2012.

GLOSARIUM

A

afschrijving (9)
acquisitive (34)
Auszenteuerrcht (59)
agreement for the avoidance of double taxation and the prevention of tax evasion (75)
anti tax avoidance (86)
associated enterprise (89)
arm's length principle (91) (93) (94)
arm's length (91) (92) (95)
arm's length price. (92)
Advance pricing agreement/APA (94)
affiliated (107)
Affiliate (Daughter atau Affiliated Company)(108)
associate, (109)
affiliate (109) (110)
a one stop (127)
Adequate and Effective. (132)
APEC (133)
AEC Blueprint (136)
Asean Economic Community Blueprint (136)
Agreement Establishing The World Trade Ogranization (141)
administrative penal law (163)
absoluut theorieen (164)
assa, (170)
asasaan, (170)
asasi (170)

B

budgetair (3) (8)(18) (47)
betaling (21)
basic truth (36)
base-values (40)
Benefit Principle (43)
buying division (79) (80)
brand, (92)

Branch atau Branch Office (108)
balance of payment (110)
Board of Commissioner/Board of Supervisory Directors (117)
Broadcasting and Service Act 1992, (128)
bargaining (133)
Bali Concord II, (135)

C

causa (33)
Continental (44)
civil law (44)
common law (44)
Certainnty (45)
Convenience of payment (46)
comanditaire vennotschap (CV) (50)
comparative tax law study (60)
credit of income against income (74)
credit of tax against tax (74)
cost based transfer pricing (82) (83)
conduit company atau special purpose company (88)
Comparable uncontrolled price method (91)
Comparable uncontrolled price (92)
Cost plus method (92)
cost plus mark up (92) (93)
Cross-border Transfer Pricing (94)
Capital Investing State (109)
Chairman (118)
capitalisaton Requirement).(127)
Carve-out/Exclusions (127)
Commerce and Navigation (FCN) teraties (131)
Capital Exporting Country (132)
Capital Importing Country (133)

Cebu Declaration on Acceleration of the Establishment of an ASEAN Community by 2015 (135)
Commissiegever (178)

D

De Economische Betekenis der Belastingen (3) (76)
Delegatie (27)
Direct tax credit (72)
direct materials (83)
direct labor (83)
debt (96)
de facto (109)
decisive (118)
developer residential estate (127)
doble taxation (132)
Declaration of ASEAN Concord II (136)
de klassieke school/de klassieke richting (163)
Del Delitte E Delle Pene (163)
de modern school/de modern richting (164)
derde richting (164)
doel theorieen (165)
droits de l'homme (169)
derecho humanos (169)
direitos humanos (169)
diritti umani (169)

E

Expromissie (26)
extinctif (34)
Evenement (37)
Equality and Equity (45)
Economic of collection (46)
equity (96) (101)
equality before the law (170)

F

Finansial (15) (47)

Foreign Tax Law (Auslandisches Steuerrecht) (60)
Fiskal Committee OECD (66)
full credit (72)
Full cost (83) (84)
fixed overhead (83)
Full cost plus markup (84)
fixd fee (84)
full cost full markup (84)
fellow subsidiaries (91)
fictie (116)
foreign exchange reserves (126)
fair and equitable treatment (131)
Friendship (131)
freedom of establishment (133)

G

Gemeinschaft (14)
Gesellschaft (14)
goal-values (40)
grondrechten (44)
General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) (75)
GATT (137)(140) (141) (142)
Gijzeling (157) (162)
generale preventive (165)

H

high tax country (82)
high tax countries (85) (86)
holding companies (91)
Head Office (108)
holding (108)
Home State (109) (110)
Host State (110)
Herstel van geleden maatschappelijk nadeel (166)
haquul insane (169)
human rights (169)
haquq. (169)
haqq (169) (170)
haqqaan (170)
haqqa, (170)

I

income (14) (15) (16) (76)
in person (23)
Introduction to the study of the law of the constitution (44)
International Tax Law (60)
ius soli (69)
ius sanguinis (69)
Indirect tax credit (73)
intracompany pricing (79)
intercorporate pricing, (79)
intermediate product (79)
interdivisional (79)
internal pricing (79)
integrated (102)
instrument Scorecard (136)
International Trade Organization atau ITO (137)
in kracht van gewijde (147)
Imprisonment for Civil Debts (162)

K

konsignasi (24)(25)
konfusio (29)(30)

L

levering (24)
league of Nation (65)
low tax country (82)
low profile (84)
low tax countries (85) (86)
letter of intent (97)
low tax rate country (LTRC) (98)
limited liability (115)
legal standing (115)
local content requirement (140)
lex specialis derogate lec generalis (185)

M

modern roman law (44)
maatschap (50) (114)

manajement control (80)
mark up (80) (92)
mark down (80)
multinational enterprise (80) (126)
Manajement Accounting (81)
mark up (full cost plus markup) (83)
market basis transfer pricing (83)
multinational corporations (86) (96)
MFN (140)
Most Favoured Nations (142)(133)
menschenrechte (169)

N

Novasi (26) (27) (28)
non renewable resources (40)
National External Tax Law (59) (60)
negotiated transfer pricing (83)
non-tax motive (85)
net margin (93)
non arm's length (93)
non equity (101)
Nationality Principle, (127)
National Treatment (132) (133) (137) (139)(140) (142)
Non Discrimination treatment, (133)
non binding principles (134)
Nullum delictum (163)
Nulla poena sine praevia lege poenali (164)
Ne bis in idem (164)
Novum (148)
non renewable resources (175)

O

Official Assessment system (10)(11)
orgaan theory (38)
obligatoir (33)
official assessment system (20)
Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (65) (80)
ordinary credit (72)
opportunity cost (84)

Ownership Restriction (128)
objectieve vergelding (164)
Onschadelijk maken van de misdadiger (166)
Overmacht (182)

P

public saving (1)
public investment (1) (3)
persoonlijk (6)
public saving. (14)
permanent establishment (50)
Pure territorial principle (70) (71)
Profit split (93)
profit shifting (98)
Parent Company.(107)
Piercing The Corporate Veil (114)
Prompt (132)
performance requirement (133)
Prioritised Key Deliverables ASEAN (136)
performance requirement (140)
presumption of innocent (164)
preferensi (173)
privilege (173)
preferent (173)

R

regulerend (3) (8) (9) (38) (47)
Rechtsfilosofis (37) (41)
Rechtstaat (43) (44)
rule of law. (43) (44)
rechtmatigheids toetsing (44)
restricted territorial principle (71)
Reduced rate for foreign income (73)
transfer pricing. (91)
related party (90)
Resale price method (92).
Resale price (92)
resale price margin (92)
related parties (94)
restrictive business practices (98)

Regional Free Trade Agreements (FTA), (106)
Regional Economic Integration Organization (REIO) (106)
Rechtspersoon (111)
rule of game (113)
Raad van Commissarissen, (117)
restrictive business practice (126)
region (137)
reklasering (166)
Regeling van het Beroep in Belastingzaken (180)

S

surplus (8)
Self assessment system (10) (11) (20) (49) (55)(56) (78)
selling division (79) (80)
shifting (85)
special purpose company (88)
special relationship (89)
subsidiaries (91)
sub-subdiaries (91)
split method (93)
subsidiary (108) (109)
single window centre, (127)
supplement (133)
self employed persons (133)
strafbedreiging (162)
strafrechtscholen (163)
strafrechts theorieen (164)
subjectieve vergelding (164)
special preventive (166)

T

tegen (3) (19)
tatbestand (4) (12) (13) , (19) (20)(22) (52)(66) (76)
tax base (8)
tax holiday (9)
the rule of law (44)
The four cannons of Adam Smith (45)
The four maxime (45)

tax evasion (55)
tax avoidance (55)
tax consciousness (56)
Tax Mindedness (56)
tax discipline (56)
tax treaty (64) (74)
Tax Exemption (70)
tax credit (72) (73)
Functions tax credit (73)
tax sparing (73)
tax incentive (73)
tax base (74)
Tax deduction for foreign income (74)
Transfer Pricing (76) (79) (80) (81)
 (82) (83) (84) (85) (86) (87)(89) (91)
tax motive (85)
tax haven country (88)
transfer Pricing (89) (94) (98) (126)
Transactional net margin method.(93)
Trojan Horses (97)
TRIMs (Trade Related Investment Measures) (98)
The Multinational Corporation (MNCs). (99)
The UN Group of Eminent Person (100)
The Headquarters (108) \
tax havens (108)
the Home State (109)
The State of Origin (109)
The Most-Favoured Nation (MFN), (132)
the bilateral investment treaty atau BIT (132)
the Treaty of Rome (133)
the North American Free Trade Agreement (NAFTA) (133)

to statisty the claims of justice) (165)

U

United Nations (UN) (65) (109)
Uni Eropa (EU) and the North American Free Trade Agreement (NAFTA). (106)
Ultimum Remedium (168)
usus (170)

V

variable cost plus fixed fee (83)
variable overhead (83)
Variabel cost plus fixed fee (84)
variable cost (84)
Verbetering van de dader (166)
Verzameling van Beslissingen (184)

W

wettelijke grondslag (44)
Wealth of Nation (45)
world wide income (61)(63)(70) (71) (72)
Wetboek van Koophandel, (111)
WTO (141)

Y

yahiqqu, (170)
yahiqqu'alaika an taf'ala kadza. (170)
yahiqqu, (170)
yahiqqu'alaika an taf'ala kadza (170)
yaussu (170)

Z

zakelijk (6)

INDEKS

A

Azo (29)
Albert Venn Dicey (44)
Adam Smith (45)
Agfa Gevaert, (102)
Adriani (175)

B

Berthold Goldman, (101)

C

Charles T. Horngren, (81)
Clive Schmitthoff (101)

D

Don R. Hansen (81)
David E. Lilienthal (99)
Dunlop-Pirelli, (102)

E

Eka Merdekawati Djafar (53)

F

Ferdinand Tonies (14)
F.J. Stahl (44)
Friedrich Julius Stahl, (167)

G

Garrison, Noreen and Brewer, (81)
George Foster (81)
Gunadi (80 (84)
Grotius, (167)

H

Herbert (165)
Hugo de Groot (167)
Hans Kelsen (168)

I

Immanuel Kant (44) (165) (167)

J

J.H.R. Sinninghe Damste (42)
John Neighbour (79)
Jerry M. Rosenburg (81)
John Locke, (167)
Jean Jacques (167)

M

Mr. W.F. Prins (18)
Martius (29)
Mr. Cohen Stuart (42)
M.C. Burkens (44)
Muhammad Djafar Saidi (53)
Mr. H.J. Hofstra, (58)
Mangoting (79)
Maryanne M. Moven (81),
Martinus Nijhoff Publisier (103)

O

Otto von Gierke (38)
Ottmar Buhler (66)

P

PJA. Adriani (1) (58)
Paul Scholten (36)
P. Verloren van Themaat (59)

R

Rochmat Soemitro (1) (9) (12) (41)
(46) (58) (76) (112)
Rosendorff (59)
Ralph Estes (81)
Royal Dutch-Shell, (102)

S

Soeparman Soemahamidjaja (2)
Smeets (3)
Satjipto Rahardjo (36)
Smits (36)
Santoso Brotodihardjo (59)
Smeets (76)
Simamora (79)
Suryana, (80)
Srikant Datar (81)
Santoso (81)
Susan M. Lysons (82)
Sopnar Lumbantoruan (82)
Silvain Plasschaert (84)
Sir Leon Brittan (97)
Stahl (165)
Simons (166)
Soedjono Dirdjosisworo (170)
Sudikno Mertokusumo, (171)

T

Tsunami (80)
Tindall (102)
Todung Mulya Lubis, (118)
Thomas Hobbes, (167)

V

Van Der Kamp (15)
Von Savigny (116)
Vos, (164)

W

Wirdjono Prodjodikoro, (111)

Y

Y. Sri Pudyatmoko (42) (67)

PROFIL PENULIS



Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H., lahir dan menyelesaikan seluruh studinya di Bandung. Tahun 1991 lulus dari Fakultas Hukum Unpad, Program Kekhususan Hukum Keperdataan, Tahun 2004 lulus pada Program Pascasarjana Unpad Jurusan Hukum Bisnis, dan tahun 2011 lulus pada Program Doktor Ilmu Hukum di Universitas Katolik Parahyangan Bandung.

Pengalaman kerja sebagai dosen Kopertis Wilayah IV Dpk Fakultas Hukum Universitas Suryakencana, Dosen Program Pascasarjana Ilmu Hukum UNSUR, Tahun 2008-2013 menjadi Wakil Dekan I FH UNSUR, dan sekarang sedang menjabat sebagai Wakil Rektor III Bidang Kemahasiswaan UNSUR. Di bidang Penelitian menulis Buku tentang *Build Operate and Transfer/BOT*, dan Penyanderaan di Bidang Perpajakan. Selain itu, aktif diberbagai pertemuan ilmiah, serta memberikan legal opini dan menjadi saksi ahli pada kasus-kasus perdata. Mata kuliah yang dibina pada S1 Fakultas Hukum, yaitu : Hukum Perdata, Hukum Agraria, Hukum Dagang, Hukum Perikatan, Hukum Perdata Internasional, dan Hukum Perjanjian Internasional. Adapun mata kuliah yang dibina di Program Pascasarjana Ilmu Hukum adalah : Hukum Fiskal, dan Hukum Keuangan Pusat dan Daerah.

SARI BUKU

Buku ini kajiannya cukup komprehensif, di dalamnya dibahas mulai dari pandangan tentang hukum pajak, asas-asas hukum pajak. Kemudian dibahas pula kejahatan di bidang perpajakan khususnya yang dilakukan oleh wajib pajak, beserta faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya kejahatan tersebut. Mengingat batas antara negara yang satu dengan negara yang lainnya sudah sedemikian tipisnya dibahas pula hukum pajak internasional. Berkaitan dengan hukum pajak internasional dibahas pula mengenai perusahaan multinasional yang memiliki peran positif bagi perkembangan ekonomi dunia bukan hanya bagi negara pemodal tetapi juga bagi negara penerima pemodal. Namun perusahaan multinasionalpun sering menerapkan kegiatan usaha yang bersifat restriktif serta melakukan penghindaran pajak melalui praktik *transfer pricing* yang dapat mengakibatkan berkurangnya atau hilangnya potensi pajak suatu negara. Oleh karena itu, Buku ini diberi judul *Transfer Pricing Perusahaan Multinasional di Sektor Pajak*.

Buku ini kajiannya cukup komprehensif, di dalamnya dibahas mulai dari pandangan tentang hukum pajak, asas-asas hukum pajak. Kemudian dibahas pula kejahatan di bidang perpajakan khususnya yang dilakukan oleh wajib pajak, beserta faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya kejahatan tersebut. Mengingat batas antara negara yang satu dengan negara yang lainnya sudah sedemikian tipisnya dibahas pula hukum pajak internasional. Berkaitan dengan hukum pajak Internasional dibahas pula mengenai perusahaan multinasional yang memiliki peran positif bagi perkembangan ekonomi dunia bukan hanya bagi negara pemodal tetapi juga bagi negara penerima pemodal. Namun perusahaan multinasional pun sering menerapkan kegiatan usaha yang bersifat restriktif serta melakukan penghindaran pajak melalui praktik transfer pricing yang dapat mengakibatkan berkurangnya atau hilangnya potensi pajak suatu negara. Oleh karena itu, buku ini diberi judul **Transfer Pricing Perusahaan Multinasional di Sektor Pajak**.



Dr. Anita Kamilah, S.H., M.H., lahir di Bandung, tanggal 9 Januari 1969, seluruh pendidikan ditempuh di Bandung. Pada tahun 1987 masuk Universitas Padjadjaran Bandung Jurusan Hukum Perdata lulus tahun 1991. Kemudian, tahun 2002 melanjutkan ke Universitas Padjadjaran Bandung mengambil Strata II Program Studi Ilmu Hukum Jurusan Hukum Bisnis yang diselesaikan tahun 2004. Selanjutnya, pada tahun 2009 masuk program doktor ilmu hukum di Universitas Katolik Parahyangan Bandung, lulus tahun 2011. Sejak tahun 1994 sampai sekarang

sebagai Dosen Kopertis Wilayah IV DPK Fakultas Hukum Universitas Suryakencana, yang juga Dosen Program Pascasarjana Ilmu Hukum. Menulis buku berjudul "Build Operate and Transfer/BOT, Membangun Tanpa Harus Memiliki Tanah". Memberi legal opini serta menjadi saksi ahli pada kasus-kasus perdata/bisnis. Periode tahun 2008-2013, pernah menjadi Wakil Dekan I Fakultas Hukum UNSUR, dan sekarang sedang menjabat sebagai Wakil Rektor III Bidang Kemahasiswaan Universitas Suryakencana periode 2014-2019.

ISBN 978-602-74133-7-5



KALAM MEDIA
Penerbit & Percetakan

KO. GBI BLOK-F NO.11
BUAH BATU BOJONGSOANG 40287