

# PERLUKAH REFORMASI HUKUM PAJAK

Tb. Eddy Mangkuprawira

## ABSTRAK

Pemerintah direncanakan akan melakukan tax reform secara menyeluruh baik Undang-undang Pajak yang tergolong Hukum Pajak Material maupun Hukum Pajak Formal. Reformasi merupakan perbaikan (improvement) menuju keadaan perpajakan yang lebih baik terutama dalam upaya meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan RI, mengamanatkan bahwa untuk kepentingan perubahan atau penggantian Undang-undang sekaligus pembentukan Undang-undang yang baru, harus disusun Naskah Akademik. Dengan penyusunan Naskah Akademik maka dapat dicegah suatu Undang-undang dijadikan kambing hitam dari ketidak berhasilan pencapaian target dengan alasan Undang-undangnya yang tidak baik sehingga perlu diganti.

Penilaian suatu Undang-undang yang tepat harus menggunakan atau diuji dengan Teori Efektivitas Hukum dan Teori Sinkronisasi Hukum.

Menurut para pakar perpajakan permasalahan keberhasilan/kegagalan Administrasi Pajak bukan terletak pada kebijakannya, tapi pada implementasinya/praktik pemungutan pajaknya.

Jurnal ini disusun dengan menguraikan Latar Belakang Masalah, Permasalahan Utama Perpajakan sehingga Rencana Penerimaan Pajak Tidak Tercapai, Apakah Regulasi Yang Ada Sudah Tepat Atau Masih Kurang/dan Bagaimana Melakukan Reformasi Pajak.

Dengan Naskah Akademik yang baik dan tepat dapat diputuskan dengan tepat bahwa langkah yang harus diambil adalah cukup dengan amandemen Undang-undang bukannya penggantian Undang-undang. Penggantian Undang-undang dan ketentuan pelaksanaannya dan diikuti Reorganisasi dan persiapan SDM-nya memerlukan biaya yang sangat besar.

**Kata Kunci:** Reformasi, Kepatuhan, Naskah Akademik

## ABSTRACT

*The government is planned to conduct a tax reform as a whole both the Tax Law classified as the Tax Law of Materials and the Law of Formal Tax. Reform is*

*an improvement towards a better taxation situation, especially in an effort to improve taxpayer compliance.*

*Act Number 12 Year 2011 on the Establishment of the Laws and Regulations of the Republic of Indonesia, mandates that for the purposes of the amendment or replacement of the Law as well as the establishment of the new Law, shall be drafted Academic Paper. With the preparation of Academic Scripts it can be prevented a law made a scapegoat of the unsuccessful achievement of the target on the grounds that the law is not good so it needs to be replaced.*

*Assessment of an appropriate Law should be used or tested with the Theory of Legal Effectiveness and Legal Sync Theory.*

*According to tax experts the problem of the success / failure of the Tax Administration is not lies in the policy, but on the implementation / practice of tax collection.*

*This journal is prepared by outlining the Background of the Problem, the Main Issue of Taxation so that the Tax Acceptance Plan Not Reached, Is the Existing Regulation Already Exactly Or Less / and How to Reform the Tax.*

*With good and proper Academic Manuscripts it can be decided precisely that the steps to be taken are simply by amending the Act rather than the substitution of the Act. Reimbursement of the Act and the terms of its implementation and followed Reorganization and preparation of its human resources require enormous expenses.*

**Keywords:** *Reform, Compliance, Academic Paper*

## **A. LATAR BELAKANG MASALAH**

Tugas memakmurkan rakyat dan mewujudkan negara kesejahteraan, tidak banyak memberikan alternatif untuk mendapatkan pendapatan negara kepada Pemerintah Republik Indonesia, kecuali meningkatkan penerimaan negara dalam negeri, terutama pajak, bea-cukai dan dari sumber daya alam. Penerimaan dari sumber-sumber daya alam mempunyai keterbatasan sepanjang deposit yang telah diberikan alam, sehingga alternatif terbaik untuk meningkatkan dana untuk pembangunan, adalah meningkatkan penerimaan pajak dan bea-cukai.

Sejak tahun 1984 Indonesia menerapkan sistem pemungutan pajak berdasarkan *Self Assessment System (SAS)* yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung jumlah pajak yang terutang. SAS sangat tergantung pada kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) Wajib Pajak, sehingga semakin tinggi kepatuhan Wajib Pajak, akan semakin tinggi pula penerimaan pajak. *Shortfall* (tidak tercapainya) rencana penerimaan pajak,

terutama disebabkan oleh rendahnya kepatuhan Wajib Pajak. Pertahunnya rata-rata sebanyak 44,20% Wajib Pajak tidak patuh menyampaikan SPT. Menurut Prof. Dr. Gunadi, Ak., “kurangnya kepatuhan diduga disebabkan oleh karena ketentuan sanksi pidana dan sanksi administrasi belum mampu membuat Wajib Pajak menjadi patuh”. Hukum Pajak begitu syarat dengan ketentuan sanksi pidana dan sanksi administrasi namun terbukti bahwa *Tax Ratio* dan penyampaian SPT masih rendah, Rencana Penerimaan Pajak sejak tahun 2009 sampai dengan tahun 2017 selalu tidak tercapai (*shortfall*) sebagaimana terlihat pada data berikut ini:

Year	Tax Revenue		
	Budget (T)	Realized (T)	Percentage (%)
2018	1.515,28		
2017	1.283,60	1.118,60	90,27
2016	1.355,20	1.105,90	81.54
2015	1.294,20	1.060,80	81.50
2014	1.027,30	985,14	91.50
2013	995,20	921,40	93.40
2012	869,29	839,34	96.40
2011	752,07	747,79	99,43
2010	635,48	618,88	97,38
2009	557,85	530,72	95,13
2008	521,06	563,84	108,21

Source: [www.bisnis.liputan6.com](http://www.bisnis.liputan6.com), [www.cnnindonesia.com](http://www.cnnindonesia.com), dan [www.nasional.kontan.co.id](http://www.nasional.kontan.co.id).

Kenyataan tersebut mengarah pada kesimpulan bahwa ketentuan sanksi administrasi dan sanksi pidana serta implementasinya (penulis) belum mampu menegakkan kepatuhan Wajib Pajak (*Tax Payer Compliance*).

Untuk tetap mempertahankan kecukupan dana guna melanjutkan pembangunan serta kesejahteraan rakyat yang diamanatkan konstitusi, dibutuhkan penerimaan pajak yang besar. Untuk itu kepatuhan perpajakan Wajib Pajak mutlak harus ditingkatkan.

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

Bahwa kenyataannya *Tax Ratio* masih rendah hal tersebut menunjukkan pula masih besarnya potensi pajak yang lolos atau belum digali. Hal tersebut berdampak sangat luar biasa berupa *Potential Loss* penerimaan negara dari sektor pajak yang sangat besar. Rendahnya *Voluntary Compliance* mengindikasikan lemahnya penegakkan hukum pajak (*law enforcement*) khususnya dalam penerapan ketentuan pidana pajak sebagaimana terlihat dari data penegakan hukum pajak pada Tabel 1, Tabel 2, dan Tabel 3. Kenyataan tersebut mengindikasikan pula bahwa ketentuan tentang penegakan hukum pajak, materi muatannya masih belum jelas, belum tegas, belum lugas, belum sinkron dan berpotensi multitafsir. Kondisi tersebut menurut Ufran<sup>1)</sup> memerlukan reformasi hukum, dan demikian pula pendapat Satjipto Rahardjo<sup>2)</sup>.

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

Sehubungan dengan uraian tersebut dimuka, penulis tertarik untuk melakukan penelitian tentang ketentuan hukum pidana pajak di Indonesia yang dapat memberikan solusi dalam upaya peningkatan kepatuhan Wajib Pajak. Ketentuan hukum pidana, termasuk pidana pajak tujuan utamanya adalah untuk memenuhi rasa keadilan dan hal ini sesuai dengan pendapat Wiryono Prodjodikoro<sup>3)</sup> bahwa, dasar dari segala hukum adalah rasa keadilan. Materi muatan pidana pajak harus dapat menjangkau seluruh pelanggar pidana pajak. Ketentuan pidana pajak harus memberikan pedoman yang jelas, tegas dan pasti dalam menentukan perbuatan-perbuatan apa yang dapat

---

<sup>1</sup> Ufran, dalam Kata Pengantar Editor buku Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis, Genta Publishing, Yogyakarta, hal. vii

<sup>2</sup> Satjipto Rahardjo, *Op.Cit.*, hal. x

<sup>3</sup> Wiryono Prodjodikoro, *Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia*, Rafika Aditama, 2008, hal. 17,19

dikenakan sanksi pidana karena alpa, dengan sengaja, yang merupakan delik aduan dan seterusnya. Harus diatur pula secara jelas dan tegas dalam hal apa terhadap pelaku pidana pajak diberi hak mengajukan Upaya Perdamaian (*schikking*). Demikian pula harus diatur dalam hal apa harus ditempuh langkah administrasi.

Dengan demikian hukum pidana pajak dapat diimplementasikan dengan benar, dengan cepat tanpa keraguan dan tanpa tebang pilih, sehingga tujuan lain dari hukum pidana yaitu menimbulkan efek mencegah dan efek penggentar jeraan serta efek mendidik dan keadilan dapat tercapai<sup>4</sup>). Bila tujuan tersebut berhasil dicapai maka diharapkan kepatuhan Wajib Pajak akan tumbuh semakin baik sehingga penerimaan pajak akan terus meningkat mendekati potensi pajak yang sebenarnya dengan upaya yang lebih efisien dari segi waktu, tenaga dan dana. Pertanyaannya adalah apakah Indonesia telah memiliki ketentuan pidana pajak seperti yang dicita-citakan, seberapa jauh pidana pajak telah diatur apakah sudah memenuhi atau sesuai dengan yang seharusnya atau dicita-citakan (*das Sollen*), serta dilaksanakan dengan tegas dan cepat tanpa tebang pilih.

Ada beberapa dugaan mengenai ketentuan pidana pajak saat ini. Pertama-tama, ada keraguan atau ketidakjelasan mengenai perbuatan pelanggaran apa yang dikategorikan sebagai pelanggaran administrasi pajak dan perbuatan pelanggaran apa yang dapat dikategorikan sebagai pidana pajak. Kedua, adalah mengenai sanksi perpajakan yang diancamkannya. Dapat terjadi untuk satu perbuatan pelanggaran diklasifikasikan sebagai tindak pidana pajak yang diancam dengan sanksi pidana pajak namun terdapat pula aturan bahwa atas perbuatan yang sama tersebut dapat diterapkan sanksi administratif sehingga hal ini menimbulkan kontroversi. Ketiga, bahwa terdapat ketidaksinkronan antara ketentuan administratif, ketentuan pidana pajak dan ketentuan upaya perdamaian (*schikking*). Keempat, terdapat pula ketentuan pajak baik yang bersifat administratif maupun pidana pajak dapat ditafsirkan berbeda atau multitafsir. Keadaan tersebut diduga kuat yang menyebabkan lemahnya penegakkan hukum pajak (*law enforcement*), khususnya penegakan hukum pidana pajak. Hal ini ditunjukkan oleh lemahnya kinerja Direktorat Jenderal Pajak dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan Adanya Tindak Pidana Pajak dalam Tabel 2 yang rata-rata pertahun dalam tahun 2008 s/d tahun 2012 hanya mencapai 404. Begitu pula Penyidikan Pajak pada Tabel 3 yang minim sekali, dimana

---

<sup>4</sup> *Ibid*, hal. 19-20.

berkas P-21 rata-rata pertahun 15, Tersangka 16 dan divonis atau terpidana 13 dalam tahun 2007 s/d 2011. Tidak terdapat data dalam Laporan Tahunan 2009, 2010, 2011 mengenai pelaksanaan ketentuan Upaya Perdamaian (*schikking*) Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A dan Pasal 44B UU KUP. Baru dalam Tahun 2012 terdapat laporan mengenai pelaksanaan upaya perdamaian (*schikking*) Pasal 8 ayat (3) UU KUP yaitu sebanyak 131 laporan. Masih belum jelas apakah upaya perdamaian Pasal 44B UU KUP sudah dilaksanakan atau belum. Setidaknya dari uraian Latar Belakang Masalah, sudah dapat diketahui apa permasalahan yang dihadapi oleh Administrasi Perpajakan, sehingga reformasi perpajakan yang akan dilakukan akan menjadikan Undang-undang Perpajakan semakin efektif. Kondisi yang penulis paparkan dapat mengarah pada perlunya dilakukan Tax Reform, khususnya ketentuan-ketentuan penegakan hukum pajak.

## **B. PERMASALAHAN UTAMA PERPAJAKAN SEHINGGA RENCANA PENERIMAAN PAJAK TIDAK TERCAPAI**

Mengacu pada pendapat Prof. Dr. Gunadi, Ak. pada huruf A, permasalahan utama Administrasi Perpajakan adalah pada tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang rendah. Hal ini disebabkan oleh Implementasi kebijakan yang lemah. Dengan Undang-undang pajak dan prosedur serta tata cara perpajakan yang tegas, ternyata tidak mudah merealisasikan ketentuan eksplisit Undang-undang (Lessons 1991). Potensi pajak ada disana, instrumen kebijakan untuk menarik pajak cukup baik, namun Kas Negara dapat saja belum terisi, karena kebanyakan masyarakat tidak mematuhi ketentuan pajak dan pelaksanaannya belum mampu memaksakan (*enforce*) ketentuan pajak. Untuk mendalami permasalahan secara mendalam maka perlu kajian lebih lanjut dari sisi kerangka konseptual dan kerangka berpikir

### **1. Kerangka Konseptual**

Perlunya penelitian tentang Penegakan Hukum (*Law Enforcement*) dan reformasi ketentuannya didorong oleh kenyataan bahwa kinerja Direktorat Jenderal Pajak belum memuaskan yang ditandai dengan rendahnya *Tax Ratio*, rendahnya kepatuhan Wajib Pajak dan tidak tercapainya rencana penerimaan pajak sejak tahun 2009 sampai dengan tahun 2017 sebagaimana telah diuraikan dalam Bab I tentang Latar Belakang Masalah. Bahwa sistem perpajakan Indonesia, menganut SAS mengharuskan Administrasi Pajak selalu berupaya

meningkatkan kepatuhan Sukarela Wajib Pajak (*voluntary compliance*). Wajib Pajak sesuai rumusan Pasal 1 ke 2 mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan, yang untuk dapat melaksanakannya diperlukan tingkat kepatuhan tinggi.

SAS lumpuh tanpa *voluntary compliance*. Rumusan “Pajak” dalam Pasal 1 ke 1 UU KUP menegaskan bahwa “Pajak ... digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Tujuan pajak yang juga merupakan tujuan luhur negara Indonesia tidak akan tercapai apabila masyarakat Wajib Pajak mengabaikan atau sengaja melanggar kewajiban pajaknya. Menjadi kewajiban negara melalui Direktorat Jenderal Pajak dengan bantuan dan kerjasama aparat penegak hukum untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak agar penerimaan pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan pajak. Pajak untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat akan tercapai seiring dengan pencapaian misi Direktorat Jenderal Pajak.

Kenyataannya bahwa Direktorat Jenderal Pajak belum berhasil meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak yang ditandai oleh rendahnya *Tax Ratio*, rendahnya pemasukan SPT dan tidak tercapainya rencana penerimaan pajak. Hal ini mendorong penulis untuk melakukan penelitian mengenai penerapan ketentuan pidana pajak sekaligus sinkronisasi antar ketentuannya. Penelitian akan berfokus pada ketentuannya dan praktik/implementasinya.

Perlu penelitian dengan objek penelitian mengenai penegakkan hukum pajak (*Law Enforcement*) dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak, khusus perlunya reformasi ketentuan pidana pajak. Fokus penelitian pada keberhasilan penerapan/efektivitas dan sinkronisasi ketentuan pidana pajak, upaya perdamaian serta penerapannya.

Di bidang hukum dengan reformasi berarti perubahan secara drastis untuk perbaikan di bidang hukum dalam suatu masyarakat atau negara. Demikian pula penelitian tentang keberhasilan penerapan ketentuan pidana pajak dan sinkronisasi ketentuan pidana pajak dengan upaya perdamaian dan sanksi administrasi pajak, sejauh yang penulis ketahui belum dilakukan dengan intensif. Dari sisi sistem etika aturan hukum di bidang ketentuan *law enforcement*, yang dimaksud dengan sinkronisasi adalah apakah antara ketentuan pidana pajak, upaya perdamaian dan sanksi administrasi pajak sudah harmonis, sudah sejalan atau selaras, saling mendukung atau memperkuat, tidak menimbulkan multitafsir, tidak bertentangan dengan ketentuan yang lebih tinggi sehingga

akan menghasilkan kepastian hukum

Mengacu pada pendapat Prof. Dr. Gunadi, Ak. pada Bab I, Reformasi hukum pajak tentang ketentuan penegakan hukum pajak, dan upaya perdamaian sekaligus mengsinkronisasikannya yang diikuti dengan penerapan hukum pajak secara tegas, sungguh-sungguh dan tanpa ditunda-tunda akan meningkatkan Kepatuhan Sukarela Wajib Pajak (*Voluntary Tax Payer Compliance*) dan sekaligus akan meningkatkan penerimaan pajak. Kebijakan penegakkan hukum pajak adalah sesuai dengan pesan UU KUP yang dilandasi falsafah Pancasila dan UUD 1945 dan ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga Negara serta menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan.<sup>5)</sup> Dengan demikian sangat wajar apabila terhadap para penyelundup pajak harus diterapkan ketentuan pidana perpajakan dengan tegas.

## 2. Kerangka Berpikir

Kerangka pemikiran penelitian yang digunakan penulis dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagaimana uraian berikut ini:

Dalam literatur hukum pajak dan perpajakan pada umumnya yang mengkaji hubungan antara sanksi perpajakan dan kepatuhan perpajakan terdapat 2 (dua) teori utama menurut Michael Doran<sup>6)</sup>. Teori pertama adalah “*deterrence theory*” atau “teori penangkal” dan *norms theory* atau “teori norma”. Penulis hanya akan membahas teori pertama.

Dalam penerapan ketentuan pidana pajak, khususnya terhadap para penyelundup pajak, Administrasi Pajak harus dapat meyakinkan masyarakat Wajib Pajak bahwa penerapan pelaksanaan ketentuan tindak pidana pajak akan ditingkatkan dan dilaksanakan secara tegas dengan cepat, tanpa tebang pilih, dan terkontrol demi kepastian hukum. Kejahatan pajak merupakan kejahatan terhadap Negara dan seluruh masyarakat Indonesia dan berpotensi merusak tatanan sosial sebagai *extraordinary crime*. Bahwa kewajiban perpajakan merupakan kewajiban kenegaraan, pajak merupakan kontribusi wajib Wajib Pajak yang berperan  $\pm 70\%$  (tujuh puluh persen) dari pendapatan Negara. Kemampuan pemerintah dalam pembiayaan pemerintahan dan pembangunan sangat bergantung pada keberhasilan pemungutan pajak, sehingga untuk mewujudkan administrasi pajak yang baik dan efisien perlu didukung oleh

<sup>5</sup> Penjelasan Umum UU KUP alinea ke-1

<sup>6</sup> Michael Doran, *Tax Penalties and Tax Compliance*, Harvard Journal on Legislation, 2009, <http://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915>



perundang-undangan pajak yang memberikan kepastian hukum dan keadilan serta kemanfaatan.

Penelitian Alm. Jackson dan Mckee<sup>7</sup>) juga mengungkapkan, bahwa dengan menggunakan data experimental ini mengungkapkan 3 (tiga) hal. Yang pertama bahwa laporan Wajib Pajak melalui Surat Pemberitahuan akan meningkat jika pemeriksaan intensif dan sanksi perpajakan diterapkan, walaupun respons ini tidak terlalu tinggi. Hal kedua adalah, bahwa kepatuhan akan menjadi lebih tinggi apabila diterapkan tarif yang lebih rendah. Ketiga adalah kepatuhan akan menjadi tinggi jika Wajib Pajak menerima penghasilan lain.

Penegakan hukum pajak dengan penerapan sanksi pidana pajak {misal berupa pidana denda sampai dengan 4 (empat) kali dari kerugian Negara yang ditimbulkan pelaku}, atau penerapan upaya perdamaian (*schikking*) secara tegas, tanpa tebang pilih dan pelaksanaannya secara cepat tanpa ditunda-tunda akan menimbulkan *deterrence effect* yang besar bagi Wajib Pajak. Hal itu akan membina dan mendidik Wajib Pajak lainnya dalam melaksanakan kewajiban perpajakan secara sukarela dan diyakini akan meningkatkan kepatuhan sukarela para Wajib Pajak yang secara otomatis akan meningkatkan penerimaan pajak yang luar biasa besar. Pembahasan dengan menggunakan teori penegakan hukum dari Soerjono Soekanto dalam bukunya “Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi” sangat relevan dipergunakan.

Upaya mewujudkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak sekaligus peningkatan penerimaan pajak akan lebih cepat tercapai dengan upaya lebih mengefektifkan ketentuan pidana pajak antara lain dengan mensinkronisasikan antara ketentuan-ketentuan pidana pajak, upaya perdamaian dan ketentuan administrasi dalam UU KUP. Ketentuan tersebut saat ini belum sinkron dan belum memberikan arah dan tujuan kepada Administrasi Pajak dan para pelaksana. Hal ini menyebabkan kebijakan penetapan pajak yang keliru dan lemahnya kebijakan anti penyelundupan pajak (*anti tax evasion*), sehingga menyebabkan perbuatan para Wajib Pajak yang memenuhi kriteria pidana pajak pada umumnya lolos dari jerat pidana pajak. Pada umumnya atas perbuatan Wajib Pajak tersebut hanya diterbitkan surat ketetapan pajak yang tidak menimbulkan efek mencegah, efek jera, dan efek mendidik, karena sanksinya hanya bersifat administrasi dengan jumlah sanksi yang ringan serta tidak diterapkannya upaya administrasi berupa *schikking* atau upaya perdamaian.

---

<sup>7</sup> *Ibid*, idem

Dari uraian tersebut di atas tampak jelas bahwa permasalahan Administrasi Pajak bukan pada Kebijakan Pajaknya, bukan pada ketentuannya, tapi pada masalah implementasinya/praktik pemungutan pajaknya. Penulis akan membahasnya dengan menggunakan Teori Efektivikasi Hukum dan Teori Sinkronisasi Hukum pada Bab III berikut ini.

### **C. APAKAH REGULASI YANG ADA SUDAH TEPAT ATAU MASIH KURANG**

Untuk menjawabnya penulis ingin membahasnya dengan menggunakan 2 (dua) teori utama yang berkaitan erat dengan *Tax Reform*, yaitu Teori Efektivitas Hukum dan Teori Sinkronisasi Hukum

#### **1. TEORI EFEKTIVITAS HUKUM**

Teori efektivitas hukum merupakan teori yang mengkaji dan menganalisa tentang keberhasilan, kegagalan dan faktor-faktor yang mempengaruhi dalam pelaksanaan dan penerapan hukum<sup>8</sup>). H. Salim et.al melanjutkan bahwa keberhasilan didalam pelaksanaan hukum adalah bahwa hukum yang dibuat itu telah tercapai maksudnya. Maksud dari norma hukum adalah mengatur kepentingan manusia. Apabila norma hukum itu ditaati dan dilaksanakan oleh masyarakat maupun penegak hukum, maka pelaksanaan hukum itu dikatakan efektif atau berhasil didalam pelaksanaannya. Hal itu dapat dilihat didalam masyarakat yang telah sadar menyetorkan kewajiban pajaknya. Kegagalan didalam pelaksanaan hukum adalah bahwa ketentuan-ketentuan hukum yang telah diterapkan tidak mencapai maksudnya atau tidak berhasil didalam pelaksanaannya.<sup>9</sup>)

Tidak efektifnya Undang-undang bisa disebabkan karena undang-undangnya kabur atau tidak jelas, aparatnya yang tidak konsisten dan atau masyarakatnya tidak mendukung pelaksanaan dari Undang-undang tersebut. Dikatakan efektif karena bunyi undang-undangnya jelas dan tidak perlu adanya penafsiran, aparatnya menegakkan hukum secara konsisten dan masyarakat yang terkena aturan tersebut sangat mendukungnya.<sup>10</sup>)

---

<sup>8</sup> H. Salim HS, Erlies Septiana Nurhani, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2013, hal.3

<sup>9</sup> *Ibid*, hal. 3

<sup>10</sup> *Ibid*, hal. 301

Hans Kelsen<sup>11</sup>), menyajikan definisi tentang efektivitas hukum. Efektivitas hukum adalah:

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

Anthony Allot<sup>12</sup>), mengemukakan tentang efektivitas hukum. Ia mengemukakan bahwa:

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

Menurut H. Salim et.al.<sup>13</sup>), ada tiga fokus kajian teori efektivitas hukum, yang meliputi:

1. Keberhasilan dalam pelaksanaan hukum;
2. Kegagalan di dalam pelaksanaannya; dan
3. Faktor-faktor yang mempengaruhinya.

## 2. Teori Sinkronisasi Hukum

Penelitian sinkronisasi hukum pajak terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal, yaitu meneliti keserasian hukum positif (peraturan perundang-undangan) agar tidak bertentangan berdasarkan hierarki peraturan perundang-undangan<sup>14</sup>). Hans Kelsen<sup>15</sup>) mengemukakan bahwa pada hierarki dari peraturan yang akan dibuat, peraturan perundang-undangan yang:

- 1) lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi;

<sup>11</sup> Hans Kelsen, *Teori Umum tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 2006, hal. 39

<sup>12</sup> Feliks Thadeus Liwupung, *Eksistensi dan Efektivitas Fungsi Du'a Mo'ang (Lembaga Peradilan Adat) dalam Penyelesaian Sengketa Adat Bersama Hakim Perdamaian Desa di Sikkang Flores NTT*, tanpa tahun, hal. 80

<sup>13</sup> H. Salim et.al, *Op.Cit*, hal. 303

<sup>14</sup> H. Salim HS dan Erlies Septiana, *Op.Cit*, hal. 14-15

<sup>15</sup> *ibid*, hal. 57

- 2) peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tidak boleh bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi lagi.

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

Dalam membahas tentang sinkronisasi hukum perlu diperhatikan asas-asas hukum dalam penyusunan peraturan perundang-undangan. Dikenal 2 (dua) macam asas<sup>16)</sup>, yang meliputi:

- 1) Asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik;
- 2) Asas yang berkaitan dengan materi muatan peraturan perundang-undangan.

Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik<sup>17)</sup> meliputi 7 (tujuh) asas, yaitu:

- (1) Asas kejelasan tujuan adalah bahwa setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus mempunyai tujuan yang jelas yang hendak dicapai;
- (2) Asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat adalah bahwa setiap jenis peraturan perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat pembuat peraturan perundang-undangan yang berwenang. Peraturan perundang-undangan tersebut dapat dibatalkan atau batal demi hukum apabila dibuat oleh lembaga negara atau pejabat yang tidak berwenang;
- (3) Asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan adalah bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus benar-benar memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan;
- (4) Asas dapat dilaksanakan adalah bahwa setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas peraturan perundang-undangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis;

---

<sup>16</sup> Pasal 5 dan Pasal 6 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

<sup>17</sup> *Ibid*, Pasal 5

- (5) Asas kedayagunaan dan kehasilgunaan adalah bahwa setiap peraturan perundang-undangan dibuat karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara;
- (6) Asas kejelasan rumusan adalah setiap peraturan perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan peraturan perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam intepretasi dalam pelaksanaannya;
- (7) Asas keterbukaan adalah bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka. Dengan demikian, seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan.

Dalam penelitian terhadap taraf sinkronisasi ketentuan hukum pajak, penulis meneliti taraf sinkronisasi horizontal dalam UU KUP khususnya ketentuan penegakan hukum pajak. Untuk keperluan tersebut penulis melakukan pembahasan mengenai asas hukum yang berkaitan dengan materi muatan peraturan perundang-undangan.

Dari 7 (tujuh) asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang dianut Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Peraturan Perundang-Undangan, penulis menyoroti asas keenam yaitu asas kejelasan rumusan khususnya bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya.

Penelitian dilakukan untuk menganalisa apakah asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan tersebut telah diterapkan dalam proses perumusan ketentuan penegakan hukum pajak khususnya sanksi pidana pajak, sanksi administrasi pajak dan ketentuan *schikking*.

#### **D. PERLUKAH REFORMASI KETENTUAN HUKUM PAJAK**

Sebagaimana telah diuraikan pada huruf A, pengenaan pidana pajak bertujuan menimbulkan efek penangkal/penggentar jeraan, efek mencegah dan tujuan mendidik sedangkan tujuan utamanya adalah untuk menegakkan

keadilan dalam pelaksanaan pemungutan pajak. Cukup banyak para pengusaha besar, menengah dan kecil yang menikmati fasilitas publik baik berupa barang publik maupun jasa publik yang disediakan pemerintah/negara tetapi mereka belum menjadi Wajib Pajak atau walaupun telah terdaftar belum menjadi Wajib Pajak yang patuh.

Ditinjau dari kacamata Wajib Pajak yang baik dan patuh, perilaku para penyelunduppajaksangatlahmenyentuhrasakeadilan.Yangmenjadipertanyaan adalah apakah dengan kondisi seperti itu ketentuan pidana pajak khususnya pidana pajak paksa badan atau penjara dengan ancaman paling lama 6 (enam) tahun untuk pidana pajak dengan sengaja<sup>18)</sup> telah diterapkan dan apakah upaya perdamaian<sup>19)</sup> serta penetapan pajak<sup>20)</sup> sudah dijalankan sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan. Tentunya sangat disayangkan bila ketentuan dan kewenangan Direktur Jenderal Pajak yang besar dan luas untuk menegakkan hukum pajak berupa pemeriksaan bukti permulaan adanya tindak pidana, penyidikan serta upaya perdamaian dibiarkan tidak dimanfaatkan/tidak digunakan dengan baik dan benar. Upaya penegakkan hukum sangat relevan dengan tindakan-tindakan tersebut dalam upaya meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak.

Disisi lain perlu pula diteliti mengenai ketentuannya, apakah ketentuan pidana pajak dan upaya perdamaian telah sesuai dengan konsep negara hukum “welfare state” yang didukung oleh PBB dan menjadi agenda Dewan Ekonomi dan Sosial PBB. Ketentuan pidana pajak perlu direformasi agar berorientasi pada asas kemanusiaan dan asas kesejahteraan menuju kepada cita-cita “Welfare state” serta tidak menimbulkan kerancuan dalam penerapannya, dalam upaya mewujudkan pajak bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.<sup>21)</sup>

Menurut Radian dan Palinggi sebagaimana dikutip Gunadi<sup>22)</sup>:

*“Reformasi perpajakan sebagai bagian dari kebijakan publik sebetulnya paling kurang meliputi 2 (dua) aspek: (1) formulasi kebijakan dalam bentuk peraturan; dan (2) pelaksanaan dari peraturan itu sendiri. Reformasi merupakan perbaikan (improvement) menuju keadaan perpajakan yang lebih baik. Reformasi menuntut perubahan menuju paradigma baru yang dianggap*

<sup>18</sup> Pasal 39 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

<sup>19</sup> Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A, Pasal 44B Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

<sup>20</sup> Pasal 13, Pasal 15, Pasal 17 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

<sup>21</sup> Pasal 1 ke 1 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

<sup>22</sup> Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan*, Op.cit, hal. 2-3

*ideal karena adanya perubahan kehidupan disegala bidang termasuk politik, ekonomi dan sosial.”*

Diharapkan akan tercapai apa yang diucapkan oleh Oliver Wendell Holmes, Jr. (1881 – 1935)<sup>23)</sup> yang mengatakan bahwa “*taxes are the price we pay for civilization*”. Dilain pihak dengan reformasi tersebut akan dihilangkan stigma bahwa “*the power to tax is the power to destroy*” sebagaimana diperingatkan oleh John Marshall (1755-1835)<sup>24)</sup> dengan ketentuan-ketentuan yang dapat mencegah “*Abuse of power*”.

Satjipto Rahardjo<sup>25)</sup> mengatakan “*Hukum dibuat untuk dilaksanakan*”, hukum tidak lagi disebut sebagai hukum apabila hukum tidak pernah dilaksanakan, sehingga penegakan hukum sebagai sarana untuk mencapai tujuan hukum sudah semestinya dilakukan dengan mengerahkan seluruh energi agar hukum mampu bekerja untuk mewujudkan nilai-nilai moral dalam hukum. Keberhasilan penegakan hukum akan menentukan serta menjadi barometer legitimasi hukum ditengah-tengah realitas sosial. Satjipto Rahardjo juga mengatakan bahwa penegakan hukum pada hakikatnya mengandung supremasi nilai substansial, yaitu keadilan. Bagaimana mencapai keadilan tersebut hal itu masih sangat tergantung pada bagaimana para penegak hukum “*menggunakan*” atau “*tidak menggunakan*” hukum dan hukum dapat digunakan untuk tujuan lain selain mencapai keadilan<sup>26)</sup>. Gunadi<sup>27)</sup> dengan mengutip Radian (1980) menyatakan bahwa problema utama di Negara berkembang dalam memobilisasi dana perpajakan adalah bukan pada kebijakan tetapi lebih pada implementasi.

Apakah Administrator Pajak telah melaksanakan pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan agar pemungutan pajak dilakukan dengan adil sesuai dengan asas daya pikul dan sasaran pemajakan (*taatbestand*) kepada para Wajib Pajak. Menurut Hofstra<sup>28)</sup> agar administrasi pajak dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung oleh Undang-undang Perpajakan yang baik pula. Undang-undang yang baik menurut Hofstra adalah Undang-undang yang tidak hanya berorientasi pada aspek

<sup>23</sup> Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, 2003, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, hal. 16

<sup>24</sup> *Ibid*, hal. 6

<sup>25</sup> Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis*, Genta Publishing, Jogjakarta, 2009, hal. 1

<sup>26</sup> *Ibid*, hal. viii, ix

<sup>27</sup> Gunadi, *Op.Cit*, hal. 6

<sup>28</sup> Hofstra sebagaimana dikutip oleh Hussein Kartasmita dalam *Reformasi Undang-undang Perpajakan*, Jakarta, 1988, hal. 108.

makro yaitu aspek yang hanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensial yaitu syarat mikro bahwa Undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan dan secara teknis Undang-undang Perpajakan itu dapat dilaksanakan.

Sejak tahun 1984, dengan *Tax Reform* tahun 1983, Indonesia menganut *Self Assessment System* (SAS) dalam cara pemungutan pajak di Indonesia. Menurut Gunadi<sup>29</sup>) dengan *Self Assessment* diharapkan dengan kemauan sendiri masyarakat pembayar pajak mendaftarkan diri (*self registered*), menghitung dan menetapkan sendiri kewajiban pajaknya dari objek selengkapanya (*self determine and self assessment*) membayar sendiri (*self payment and withholding*) dan melaporkan dalam Surat Pemberitahuan pelaksanaan kewajiban perpajakannya (*self filling*). Gunadi<sup>30</sup>) selanjutnya menegaskan bahwa penggantian sistem perpajakan dari *Official Assessment System* dengan *Self Assessment System* dengan *backbone voluntary compliance* dapat dianggap sudah sesuai dengan “*Generally international accepted practicis*“ karena hampir setiap *study tax reform* menunjukkan superioritas sistem tersebut. Menurut ketua DPP Persahi, Albert Hasibuan<sup>31</sup>), kepatuhan dan ketaatan itu akan datang dengan sendirinya apabila hukum itu dirasakan adil dan sesuai dengan hak asasi manusia.

Dalam kaitan bahwa Undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan, sungguh tepat pernyataan salah seorang pakar pajak senior Sindian Isa Djajadiningrat<sup>32</sup>) pada tanggal 28 Mei 1960, sebagai berikut:

“Pemungutan pajak adalah suatu kekuasaan yang demikian besarnya yang berada di tangan negara, bahkan hukumnya dapat diciptakan negara sendiri, justru karena itulah harus disertai dengan pengabdian kepada rakyat, kepada kesejahteraan umum, sehingga menjadi keadilan, sebab kekuasaan tanpa pengabdian adalah kebuasaan, pengabdian tanpa kekuasaan adalah ketidakberdayaan. Hak tanpa kewajiban adalah kerakusan, kewajiban tanpa hak adalah penghisapan”.

Pertanyaan lain yang timbul kepada petugas pajak apakah petugas pajak telah berlaku “adil”, apakah petugas pajak betul-betul melaksanakan *rule of law* “semua berdasar hukum”. Sebagai birokrat, apakah petugas pajak telah

<sup>29</sup> Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan*, Op.Cit, hal. 9

<sup>30</sup> *Ibid*, hal. 11

<sup>31</sup> Kartasasmita, Op.cit, hal. 108

<sup>32</sup> S. I. Djajadiningrat, *Hukum Pajak dan Keadilan*, PT Eresco, Bandung, 1965, hal.21.



bertindak sesuai prinsip *impersonality* (Robbins and Barnwell, 2002: 308) “tidak mempertimbangkan suku, agama, asal usul” Wajib Pajak yang mengajukan keberatan. Apakah petugas pajak sebagai birokrat telah bertindak sesuai prinsip *impartiality* “tidak memihak” walaupun terhadap negara dalam keputusan keberatan terhadap Wajib Pajak?<sup>33</sup>)

## **E. BAGAIMANA MELAKUKAN REFORMASI PAJAK**

### **1. Evaluasi Regulasi Yang Ada**

Pertama-tama harus dievaluasi terlebih dahulu apakah regulasi yang ada sudah tepat atau kurang. Untuk itu diperlu digunakan analisa dengan menggunakan Teori Efektivitas Hukum dan Teori Sinkronisasi Hukum sebagaimana telah diuraikan pada huruf C.

### **2. Landasan Filosofis, Sosiologis Dan Yuridis Penyusunan Undang-Undang Perpajakan**

Selanjutnya dalam penyusunan suatu Undang-undang disyaratkan disusun terlebih dahulu Naskah Akademik yaitu naskah hasil penelitian atau pengkajian hukum dan hasil penelitian lainnya terhadap suatu masalah tertentu yang dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah mengenai pengaturan masalah tersebut dalam suatu Rancangan Undang-undang sebagai solusi terhadap permasalahan dan kebutuhan hukum masyarakat (Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan).

Dalam Naskah Akademik harus diuraikan antara lain Kajian Tertulis dan Praktik Empiris, Evaluasi dan Analisa Peraturan Perundangan Terkait landasan Filosofis, Sosiologis dan Yuridis Perundang-undangan terkait. Sehubungan dengan itu penulis mencoba menguraikan beberapa teori perpajakan yang berkaitan.

#### **a. Pajak Dalam Negara Hukum**

##### **1) Sumber Hukum Dari Hukum Pajak**

Pemungutan pajak sangat dekat dengan kemungkinan pelanggaran HAM sehingga *The Founding Father* negara Indonesia dengan arif, tepat dan bijaksana dalam penyusunan UUD 1945 mencantumkan dalam Pasal 23 ayat (2) mengatur, bahwa: “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”.

<sup>33</sup> Peters B Guy, *The Politics of Bureucracy, A Comparative Perspective*, New York and London, Linginan, 1978, hal. 52.

Empat puluh enam tahun kemudian setelah perubahan ketiga UUD 1945 yang disahkan pada tanggal 10 November 2001 Pasal 23 ayat (2) dirubah menjadi Pasal 23A yang berbunyi sebagai berikut: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Ketentuan tersebut memberikan perlindungan kepada rakyat dari segala macam pungutan oleh pemerintah yang tidak diatur dengan undang-undang.

Ketentuan Pasal 23A UUD 1945 tersebut adalah merupakan sumber hukum dari segala macam pajak dan pungutan yang yang harus diatur dengan Undang-undang. Hal ini sesuai dengan dengan persyaratan “negara hukum” bahwa “segala tindakan pemerintah harus berdasarkan Undang-undang”. dengan redaksi Pasal 23A yang menggunakan kata-kata “diatur dengan undang-undang”. Pengaturan ini sangat tegas dan tepat sekali, karena kata-kata “diatur” berarti perintah yang tidak boleh tidak harus dengan undang-undang atau pengaturannya harus dengan undang-undang yang berarti harus diatur atau harus dengan persetujuan rakyat. Pengaturan ini sangat mendasar untuk melindungi rakyat dan hal ini sesuai dengan komentar Jimly Assidique<sup>34</sup>) tentang Pasal 23A, sebagai berikut:

“Sesuai prinsip kedaulatan rakyat. Pemerintah tidak diperkenankan memaksakan berlakunya suatu ketentuan yang mengikat rakyat, yang bersifat mengurangi arti kebebasan atau membebani rakyat dengan kewajiban material tertentu yang mengurangi arti kebebasan hak milik, kecuali jika ketentuan tersebut disetujui oleh rakyat sendiri melalui wakil-wakil mereka di Parlemen sesuai dengan prinsip demokrasi perwakilan (*representative democracy*).”

Prinsip dalam Pasal 23A tersebut juga sesuai dengan prinsip yang dianut di Amerika Serikat<sup>35</sup>) dengan solgan-slogannya antara lain:

- a. “*no taxation without representation*”;
- b. “*Taxation without representation is tyrani*”;
- c. “*Taxation without representation is robbery*”.

## 1) Pajak Kontribusi Wajib Yang Dapat Dipaksakan

Salah satu unsur yang selalu ditemukan dalam definisi pajak yang dikemukakan oleh para ahli adalah, bahwa pajak yang berupa iuran atau kontribusi

<sup>34</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konsolidasi Naskah UUD 1945 setelah Perubahan Keempat*, Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum RI, Jakarta, 2002, hal. 37

<sup>35</sup> Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta, 2003, hal. 7

itu dapat dipaksakan pelaksanaannya. Feldmann dalam Brotodihardjo<sup>36</sup>) menyebutkan sebagai *afdwingbaar* “dapat dipaksakan”. Penulis dari Amerika Serikat Sommerfeld, Anderson dan Brock<sup>37</sup>) menyebutkan sebagai *any non penal yet compulsory* “bukan hukuman tapi wajib”. Selanjutnya Robert Anderson Seligman dalam Nurmantu<sup>38</sup>) menyebutkan sebagai *a compulsory contribution* “kontribusi yang wajib”, sedang Soemitro<sup>39</sup>) menyebutkan sebagai iuran yang dapat dipaksakan.

Secara eksplisit hukum positif pajak merumuskan bahwa pajak itu bersifat memaksa<sup>40</sup>). Ukuran dan alat untuk melaksanakan pemaksaan juga telah diatur dalam hukum positif pajak Indonesia. Untuk dapat melaksanakan pemaksaan sehingga tercapai kepatuhan perpajakan, Gordon dalam Thuronyi<sup>41</sup>) menyatakan, bahwa aktivitas terpenting yang harus dilakukan oleh administrasi pajak supaya terdapat pembayaran pajak sukarela adalah menjamin, bahwa Wajib Pajak yang tidak patuh pasti akan terdeteksi, yang teraplikasi pada perwujudan sanksi-sanksi perpajakan. Dan publik dibuat menjadi sadar, bahwa akan terdapat kesulitan yang besar dalam mengelak pembayaran pajak, karena akan terdeteksi. Pemaksaan dalam perpajakan untuk mencapai kepatuhan Wajib Pajak menjadi salah satu isu dalam hukum pajak sebagaimana dikatakan Andreoni, Erard dan Feinstein<sup>42</sup>) yang mengakui dua hal utama dalam pelaksanaan hukum pajak yakni *the deterrent effects associated with penalties and the propability of detection*, “efek penjeratan/penangkalan berhubungan dengan hukuman dan kemungkinan akan terdeteksi”. Dalam hukum pajak positif, penangkalan yakni upaya untuk mencegah atau menangkal supaya Wajib Pajak tidak melakukan penyelundupan pajak (*tax evasion*) telah diatur dalam undang-undang pajak yang terdiri dari hukuman administratif dan hukuman pidana<sup>43</sup>).

Pemaksaan ditujukan kepada Wajib Pajak yang tidak patuh, sedangkan Wajib Pajak yang sudah patuh tidak dilakukan pemaksaan. Dari kutipan-kutipan

<sup>36</sup> Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi Keempat, Bandung, Eresco, 2003, hal. 4

<sup>37</sup> Roy M. Sommerfeld, Hersel M. Anderson and Horace R. Brock, *Introduction to Taxation*, New York, San Fransisco, Chicago, Harcourt Brace Jovanovich, 1983, hal. 1

<sup>38</sup> Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta, Granit, 2002, hal. 12-13

<sup>39</sup> Rochmat Soemitro, *Pajak Pendapat 1944, 1977*, hal. 23

<sup>40</sup> Pasal 1 ke 1 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP)

<sup>41</sup> Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, New York, International Monetary Fund, 1996, hal. 130

<sup>42</sup> James Andreoni, Brian Erard, and Jonathan Feinstein, *Tax Compliance*, Journal of Economic Literature, Vol. XXXVI, June, 1998, hal. 818

<sup>43</sup> Simon James and Christopher Nobes, *The Economics of Taxation*, New York, London, Toronto, Prentice Hal, hal. 16

di atas, dapat dipahami, bahwa pemungutan pajak kepada Wajib Pajak yang tidak patuh dapat dipaksakan kepada Wajib Pajak melalui sarana yang telah diatur dalam undang-undang pajak. Pemaksaan itu dapat dilakukan terhadap seluruh proses pengenaan dan pemungutan pajak mulai dari pendaftaran sebagai Wajib Pajak sampai dengan pelaksanaan surat ketetapan pajak, bahkan sampai pada pelaksanaan Putusan Pengadilan Pajak. Ide pokok dari pemaksaan ini adalah supaya Wajib Pajak memenuhi kewajiban dan melaksanakan hak-hak perpajakan yang tidak lain adalah kepatuhan perpajakan (*tax compliance*).

## b. Teori Negara Hukum

Undang-undang Dasar Tahun 1945 (Amandemen ke-3) tentang Bentuk dan Kedaulatan, dalam Pasal 1 ayat (3) mengatur bahwa: “Negara Indonesia adalah negara Hukum”. Prof. Dr. Sri Soemantri M, SH<sup>44</sup>) (1997), menjelaskan bahwa secara teori, ciri-ciri negara yang berdasarkan hukum sekurang-kurangnya ada 4 (empat), yaitu:

- (1) Adanya penegakan terhadap jaminan hak asasi manusia (dan warga negara);
- (2) Adanya pembagian kekuasaan;
- (3) Dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya pemerintah harus selalu berdasarkan hukum yang berlaku, baik yang tertulis maupun yang tidak tertulis;
- (4) Adanya kekuasaan kehakiman yang dalam menjalankan tugasnya merdeka, artinya terlepas dari kekuasaan pemerintah, sedang khusus untuk Mahkamah Agung harus juga terlepas dari pengaruh-pengaruh lainnya.

Bunyi Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 dengan tegas menyatakan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Negara hukum menghendaki/mengharuskan agar setiap tindakan penguasa haruslah berdasarkan ketentuan hukum yang berlaku.

Tujuan akhir dari paham negara hukum adalah suatu keinginan untuk memberikan perlindungan hak asasi manusia (HAM) dari tindakan sewenang-wenang para penguasa atau “*abuse of power*” atau “*onrechtmatige overshedsdaad*”.

*Rule of law* menurut paham Dicey mengandung tiga unsur, yakni (1) *equality before the law*, setiap manusia mempunyai kedudukan hukum yang sama dan

<sup>44</sup> Sri Soemantri M, *Upaya Mewujudkan Negara Indonesia Yang Berdasarkan Hukum*, Orasi Dies Natalis Ke-39, Universitas Jayabaya, 1997, hal. 7

mendapatkan perlakuan yang sama; (2) *supremation of law*, kekuasaan tertinggi terletak pada hukum; dan (3) *constitution bases on human rights*, konstitusi harus mencerminkan hak-hak asasi manusia.

Terhadap istilah “*rule of law*” ini dalam bahasa Indonesia sering juga diterjemahkan sebagai “supremasi hukum” (*supremacy of law*) atau “pemerintahan berdasarkan atas hukum”, “hukum sebagai panglima”. Disamping itu, istilah “negara hukum” (*government by law*) atau *rechtstaat*, juga merupakan istilah yang sering digunakan untuk itu.<sup>45)</sup>

Menurut Dicey, makna dari supremasi hukum, dengan mengutip hukum klasik dari pengadilan-pengadilan di Inggris, mengatakan bahwa hukum menduduki tempat tertinggi, lebih tinggi dari kedudukan raja, terhadapnya raja dan pemerintahannya harus tunduk, dan tanpa hukum maka tidak ada raja dan tidak ada pula kenyataan hukum ini.

Dengan demikian, sejak kelahirannya, konsep Negara Hukum atau *rule of law* ini memang dimaksudkan sebagai usaha untuk membatasi kekuasaan penguasa negara agar tidak menyalahgunakan kekuasaan untuk menindas rakyatnya (*abuse of power, abus de droit*). Sehingga dapat dikatakan dalam suatu Negara hukum, semua orang harus tunduk kepada hukum secara sama, yakni tunduk kepada hukum yang adil. Tidak ada seorang pun termasuk penguasa negara yang kebal terhadap hukum.<sup>46)</sup> Kewenangan pemerintah dibatasi berdasarkan suatu prinsip distribusi kekuasaan, sehingga pemerintah tidak bertindak sewenang-wenang dan tidak melanggar hak-hak rakyat, karena kepada rakyat diberikan peran sesuai kemampuan dan peranannya secara demokratis.<sup>47)</sup>

Implikasi dari penerapan konsep *rule of law* dalam suatu negara akan mengarahkan para penyelenggara negara ke dalam pengakuan prinsip-prinsip dan otoritas-otoritas sebagai berikut: (ECS Wade, 1985; 97)<sup>48)</sup>

1. Pelaksanaan konsep *rule of law* lebih menghendaki adanya suasana penghormatan kepada “hukum dan ketertiban” (*law and order*) ketimbang suasana anarki, peperangan, kerusuhan, dan percekocan. Karena itu, dalam melindungi hak-hak dan kemerdekaan dari rakyat, pemerintah tidak boleh juga membiarkan adanya kekacauan;

<sup>45</sup> Munir Fuady, *Teori Negara Hukum Modern (Rechtstaat)*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2011, hal. 1

<sup>46</sup> *Ibid*, hal. 2

<sup>47</sup> *Ibid*, hal. 3

<sup>48</sup> *Ibid*, hal. 7-8

2. Pelaksanaan kewenangan oleh penyelenggara negara haruslah selalu sesuai dengan hukum yang berlaku. Jika ada *disputes*, badan yudikatiflah yang harus memutuskannya. Dalam hal ini, jika ada hak-rakyat yang dilanggar oleh pemerintah, karena alasan apapun, harus ada *due process* bagi rakyat tersebut untuk meminta ikut campur tangan pengadilan untuk memutuskan secara adil. Bahkan jika pemerintah bersalah, harus dapat menyediakan ganti rugi kepada rakyat (meskipun ada hak imunitas dari pihak eksekutif), atau diterapkan sanksi-sanksi lainnya, termasuk sanksi politik, misalnya dalam bentuk *impeachment* jika pelanggaran yang dilakukan itu serius;
3. Badan-badan politik (terutama parlemen) menentukan rincian mekanisme *rule of law*, baik yang bersifat substantif, maupun secara prosedural, sehingga karenanya, prinsip *rule of law* tidak terlalu menjadi subjektif dan serba tidak pasti.

Pembukaan UUD 1945<sup>49)</sup> menyatakan bahwa:

“... untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian yang abadi dan keadilan sosial maka disusunlah kemerdekaan kebangsaan Indonesia itu dalam suatu Undang-undang Dasar Negara Indonesia, yang terbentuk dalam suatu susunan negara Republik Indonesia yang berke-Tuhanan Yang Maha Esa, kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia, dan Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/ perwakilan, serta dengan mewujudkan suatu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia”.

Nampak jelas sekali bahwa *the founding fathers* Indonesia dan pembentuk UUD 1945 mempunyai cita-cita yang luhur yaitu untuk memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Sila kelima dari Pancasila pun berbunyi “keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia”. Tidak diragukan bahwa para pendiri bangsa Indonesia menginginkan Indonesia menjadi negara kesejahteraan atau *Welfare State*. Sejalan dengan pendapat tersebut, Rochmat Soemitro<sup>50)</sup> menegaskan bahwa konsep *Welfare State* merupakan perkembangan lanjutan dari konsep *rule of law* pada Negara Hukum Klasik.

<sup>49</sup> UUD 1945, Pembukaan Alinea ke-4 (empat)

<sup>50</sup> Rochmat Soemitro, *Asas-asas Hukum Perpajakan*, Bina Cipta, Bandung, 1991, hal. 2

Negara Hukum dalam arti luas adalah *welfare state*.

Dalam upaya mensejahterakan rakyat dengan meningkatkan pelayanan kepada masyarakat antara lain dengan penyediaan barang publik dan jasa publik (*Public Goods and services*), diperlukan dana yang amat besar untuk membiayainya. Dari sumber pendapatan negara dalam RAPBN jelas terlihat bahwa sumber pendapatan yang potensial adalah dari pajak, sebagai penyandang dana terbesar  $\pm 70\%$ . Dari analisa, diketahui bahwa  $\pm 70\%$  penerimaan pajak tersebut bila dibandingkan dengan *Tax Ratio* baru mencapai  $\pm 13\%-11\%$ , padahal Indonesia sebagai *lower Middle Income Country*, seharusnya menurut IMF (data 2011) sebesar 17,7%. Kita lihat negara tetangga ASEAN, Malaysia 18,5%, Thailand 19,5% dan Vietnam 21,5%, jauh lebih tinggi dari Indonesia. Dengan demikian terdapat *potensial loss* penerimaan pajak yang sangat besar, yang bila digali dengan intensif dengan penegakan hukum yang terarah dan tegas maka *potensial loss* yang terjadi selama ini dapat menjadi sumber penerimaan yang sangat besar.

Sehubungan dengan upaya agar pajak dapat berfungsi untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, perlu dibahas teori Negara Hukum dan teori *Welfare State* sebagai sumber utama penulisan dan analisa. Penggunaan teori *Welfare State* karena jelas sekali bahwa UUD 1945 memerintahkan Pemerintah untuk memberikan kesejahteraan dalam segala bentuk pelayanan serta membiayai kebutuhan pelayanan yang pokok.

Dalam bukunya *Responsibility, Rights and Welfare, The Theory of The Welfare State*, Moon<sup>51</sup>) mengutip John Stuart Mill yang menyarankan tentang prinsip dari “*equality of taxation*” yang ditafsirkan sebagai “*equality of Sacrifice*”.

Mill berpendapat, bahwa skema pajak tersebut adalah sesuai dengan prinsip dasar perpajakan yang oleh Mill disebut dengan asas persamaan pajak dimana menurut pengertian Mill ini adalah sama dengan asas persamaan tanggungjawab yang harus ditanggung oleh setiap individu. Mill juga berpendapat, bahwa pajak harus berfungsi sebagai alat untuk pemerataan pendapatan masyarakat dengan dianutnya tarif pajak yang progresif. Hasil pajaknya dapat dipergunakan sebagai subsidi pemerintah atau pemberian pelayanan cuma-cuma seperti jaminan sosial, kesehatan dan pendidikan serta penduduk miskin.

Tujuan negara Indonesia ditegaskan dalam Sila Kelima dari Pancasila dan oleh UUD 1945 dijabarkan dalam pasal-pasal nya yaitu Pasal 23A, Pasal 31 ayat (1),

---

<sup>51</sup> Muhammad Mustofa, *Op.Cit*, hal. 144

Pasal 34 ayat (1) dan ayat (2) menyimpulkan bahwa negara yang ingin dibentuk oleh bangsa Indonesia adalah “Negara Kesejahteraan” atau *Welfare State*.

Sehubungan dengan itu UUD 1945 sebagai hukum dasar dan Pancasila yang merupakan sumber dari segala sumber hukum negara harus menjadi ruh dan harus mendapat penjabarannya di dalam setiap Undang-undang dan khususnya di dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. UU KUP merumuskan pajak sebagai berikut:

*Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.<sup>52)</sup>*

Dalam konsep negara kesejahteraan, pembayaran pajak dipahami sebagai kontribusi wajib setiap warga negara sebagai pemilik negara, kepada negara, sebagai modal perwujudan cita-cita bersama untuk mewujudkan masyarakat yang sejahtera dengan menggunakan pajak bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak merupakan dana dari rakyat oleh rakyat dan kembali untuk rakyat dalam bentuk kesejahteraan dan kemakmuran. Ketentuan Hukum Pajak Formal harus tidak memberikan peluang bagi Wajib Pajak untuk melakukan penyelundupan pajak, melalaikan kewajiban pajak dan pelanggaran pajak lainnya.

### **c. Teori Justifikasi Pemungutan Pajak**

Menurut Prof. Dr. Wiratni Ahmadi, SH<sup>53)</sup> pertanyaan mengenai hak negara memungut pajak terhadap rakyat beserta dasar keadilannya merupakan pertanyaan yang mendasar, mengingat setiap pungutan pajak dengan nama apa yang dilakukan oleh negara akan mengurangi kemampuan ekonomi seseorang, membatasi daya beli dan dapat mempengaruhi kesejahteraan hidup seseorang.

Selanjutnya Prof. Dr. Wiratni Ahmadi, SH menjelaskan, sesuai dengan tujuan hukum, maka hukum harus mengabdikan kepada keadilan. Asas keadilan ini merupakan asas dari pungutan pajak menurut falsafah hukum, yaitu suatu teori yang memberi dasar keadilan atau pembenaran dasar hukum (*justification*)

<sup>52</sup> Pasal 1 ke 1 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

<sup>53</sup> Wiratni Ahmadi, *Sinkronisasi Kebijakan Pemungutan Pajak Tanah Dengan Kebijakan Pertanahan Indonesia*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2006, hal. 29



kepada negara untuk memungut pajak dari rakyatnya. Asas keadilan merupakan maksim yang pertama dari “*The Four Maxims*” dari Adam Smith, yaitu adalah adil bila Wajib Pajak dalam keadaan yang sama, dikenakan pajak yang sama pula (*equality*).

Selain asas keadilan dalam pengenaan pajak, kita mengenal pula asas manfaat (*benefit principle*) dan asas kemampuan membayar (*ability to pay principle*). Prinsip keadilan dari asas manfaat adalah orang yang memperoleh manfaat yang lebih besar dari kegiatan (pelayanan) negara, harus membayar pajak yang lebih besar, dibandingkan mereka yang mendapat manfaat yang lebih kecil, sedangkan dari asas kemampuan membayar, adalah adil bila yang mampu harus membayar lebih besar dari mereka yang kurang mampu.

Prof. Dr. Wiratni Ahmadi, SH<sup>54</sup>) menjelaskan teori pembenaran hak memungut pajak oleh negara sebagai berikut: “Untuk dapat melahirkan suatu masyarakat yang damai dan tentram, maka manusia yang kreatif bersama-sama mengadakan suatu perjanjian dan perjanjian ini melahirkan dan menjadi dasar suatu organisasi sosial yaitu negara, yang selanjutnya memerintah masyarakat manusia yang bersama-sama mengadakan perjanjian tersebut, perjanjian negara tersebut disebut *pactum unionis*. Pembuatan *pactum unionis* tersebut diadakan serentak dengan atau disusul oleh pembuatan suatu *pactum subjectionis*. Berdasarkan *pactum subjectionis* tersebut, maka anggota masyarakat bersama-sama mengadakan perjanjian ini dengan sukarela menyerahkan segala hak dan kekuatannya yang oleh hukum diberi kepadanya, kepada pemerintah negara yang telah mereka bentuk berdasarkan *pactum unionis* tersebut.”

Menurut Knechtle, sebagaimana dikutip Prof. Dr. Gunadi<sup>55</sup>) negara mempunyai kewenangan hukum (*legal power*) untuk meminta orang-orang yang berada dibawah *jurisdiksi* kedaulatannya menyumbangkan sebagian sumber dayanya (penghasilan atau harta) untuk menutup pengeluaran pemerintah. Selanjutnya Knechtle menyatakan bahwa berdasarkan teori kedaulatan terdapat kewenangan melekat (*inherent power*) pada negara yang berdaulat untuk meminta kontribusi dengan *enforcement* dari konstituennya dalam rangka menyediakan barang dan jasa publik (Knechtle, 1979).

Hak permintaan sumbangan ini dikuatkan oleh Mahatir Muhammad<sup>56</sup>), dengan menyatakan bahwa negara adalah “pemegang saham mayoritas dari

<sup>54</sup> *Ibid*, hal 30

<sup>55</sup> Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan*, Op.Cit, hal. 5

<sup>56</sup> Tajuk Rencana Bisnis Indonesia, 19 Januari 2004

setiap kegiatan usaha yang dijalankan diwilayah kedaulatan negara tersebut. Sebagai “pemegang saham” (*stake holder*), negara secara sah berhak atas sebagian penghasilan dari kegiatan usaha (dalam bentuk pajak).

#### d. Teori Sanksi Pajak

Menurut Prof. Dr. Soerjono Soekanto, SH<sup>57</sup>), salah satu upaya yang biasanya dilakukan agar masyarakat mematuhi kaidah hukum adalah dengan mencantumkan sanksi-sanksinya. Salah satu fungsi hukum, baik sebagai kaidah maupun sebagai sikap tindak atau perilaku teratur adalah membimbing perilaku manusia, sehingga hal itu menjadi salah satu ruang lingkup studi secara ilmiah. Studi secara ilmiah dengan sendirinya mempelajari sejauh manakah pengaruh hukum terhadap sikap tindak atau perilaku pihak lain menuju pada tujuan yang dikehendaki, artinya apabila pihak lain tersebut mematuhi hukum. Salah satu pengaruh hukum adalah timbulnya ketaatan pada hukum. Secara sederhana dapat dikatakan bahwa seseorang taat apabila ia bersikap tindak atau berperilaku sesuai dengan harapan pembentuk hukum sebagaimana dipahaminya.

Dari penjelasan di muka, Prof. Dr. Soerjono Soekanto, SH<sup>58</sup>) menyimpulkan, bahwa masalah-masalah karakteristik ancaman atau imbalan membawa efek-efek tertentu. Efek-efek tersebut harus dipelajari secara empiris dan faktual sehingga sukar sekali untuk menarik suatu generalisasi, yang jelas adalah bahwa hal itu sangat dipengaruhi oleh sifat hakekat sanksi, persepsi terhadap risiko, maupun kecepatan-kecepatan penindakan atau penanganan.

#### e. Teori Kepatuhan

Dalam literatur kepatuhan perpajakan, terutama dalam literatur sebagai hasil penelitian dengan pendekatan kuantitatif terdapat sejumlah *variables* yang berpengaruh terhadap kepatuhan perpajakan.

Devos<sup>59</sup>) menyajikan 7 (tujuh) faktor yang telah diteliti dalam model pencegahan ekonomik (*economic deterrent model*) yakni:

1. *Complexity of the tax system;*
2. *Level of revenue information system;*

---

<sup>57</sup> Soerjono Soekanto, *Efektivikasi Hukum dan Peranan Sanksi*, Remaja Karya. CV, Bandung, 1985, hal. 2-5

<sup>58</sup> *Ibid*, hal 92,93,94

<sup>59</sup> Ken Devos, *Factors Influencing Individual Tax Compliance*, <http://www.springer.com/law/criminal/book/978-94-007-9>, 2014, hal. 16

3. *Withholding and information reporting;*
4. *Prepare responsibilities and penalties;*
5. *Probability of receiving audit coverage;*
6. *Progressive and actual level of tax rate; and*
7. *Penalties for non-compliance.*

Variabel pertama atau entitas pertama menurut Devos, adalah kompleksitas sistem perpajakan. Dengan demikian, maka kepatuhan perpajakan akan sangat tergantung bagaimana amanat kebijakan yang terkandung dalam konstitusi dapat diwujudkan dalam Undang-undang perpajakan, dan bagaimana Undang-undang Perpajakan memenuhi prinsip-prinsip umum perpajakan, serta bagaimana administrasi pajak melakukan implementasi dari Undang-undang Perpajakan tersebut. Dapat diduga, bahwa makin kompleks suatu sistem perpajakan, maka makin rendah pula tingkat kepatuhan.

Entitas kedua menurut Devos, adalah *level of revenue information system*, yakni tingkat efektivitas sistem informasi yang disampaikan oleh petugas pajak kepada Wajib Pajak. Makin efektif sistem informasi, maka makin paham Wajib Pajak akan hak-hak dan kewajiban perpajakan menuju kepatuhan perpajakan.

Entitas ketiga menurut Devos, adalah *withholding and information reporting tax* terkait dengan kepercayaan yang diberikan Undang-undang kepada pihak ketiga yang membayarkan penghasilan kepada Wajib Pajak, pihak ketiga disebut sebagai pemotong pajak. Pada saat membayarkan penghasilan tersebut kepada Wajib Pajak, pemotong pajak berdasarkan wewenang yang diberikan oleh Undang-undang wajib memotong pajak sekian persen dari penghasilan yang dibayarkan. Pemotong pajak juga mempunyai kewajiban untuk melaporkan pemotongan tersebut ke Kantor Pelayanan Pajak dalam waktu tertentu.

Selanjutnya entitas keempat menurut Devos, adalah *prepare responsibilities and penalties*, “menyiapkan tanggungjawab dan sanksi”. Pemberian kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya seperti yang terkandung dalam *self assessment system* menuntut tanggungjawab yang tinggi dari pihak Wajib Pajak. Begitu pula dengan kepercayaan yang diberikan kepada pihak ketiga sebagai pemotong/pemungut pajak (*tax withholder*). Tanggungjawab atas kepercayaan yang diberikan akan mencegah penyelundupan pajak.

Entitas kelima menurut Devos, adalah *Probability of receiving audit coverage*, “kemungkinan menerima pemeriksaan pajak”. Sistem perpajakan, khususnya

administrasi pajak yang secara teliti dan terarah merencanakan pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak terdaftar dan menginformasikan hal ini secara luas kepada Wajib Pajak/masyarakat, akan menimbulkan rasa keengganan pada Wajib Pajak untuk melakukan penyelundupan pajak. Wajib Pajak khawatir akan adanya pemeriksaan yang akan mengungkapkan ketidakbenaran pembukuan maupun Surat Pemberitahuannya.

Entitas keenam menurut Devos, adalah *Progressive and actual level of tax rate*, “tarif pajak yang progresif dan aktual”. Secara empiris Wajib Pajak merasa diperlakukan adil jika diterapkan tarif pajak yang progresif. Makin tinggi penghasilan maka makin tinggi pula tarif pajaknya. Dalam tarif pajak progresif, terdapat lapisan kena pajak yang dikenakan tarif pajak yang terendah, dan sedang. Hal ini akan menimbulkan kepatuhan perpajakan. Tarif pajak yang tinggi selalu akan membuka peluang untuk melakukan penyelundupan pajak. Perkembangan perekonomian baik domestik maupun global menuntut pemuktahiran tarif pajak. Negara-negara ASEAN secara kompetitif berusaha menurunkan tarif pajak, yakni tarif pajak aktual yang masih aman untuk fungsi budgetair, tetapi juga kondusif untuk mendatangkan investor.

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

Ditempat lain, Tekeli<sup>60</sup>) mengajukan pertanyaan, mengapa penduduk membayar pajak-pajak? Pertanyaan ini telah menjadi pendapat umum dan menarik perhatian dalam literatur ketidakpatuhan/kepatuhan pembayaran pajak. Pada dasarnya tidak ada manusia yang mau membayar pajak, tetapi pemerintah tetap saja dapat menghimpun pendapatan dari pajak. Salah satu jawaban terhadap pertanyaan di atas diantara para ahli, adalah bahwa dilakukan pemaksaan terhadap pembayaran pajak dengan cara membangun kebijakan penangkal, yakni menagih dan menjelaskan ancaman hukuman terhadap Wajib Pajak yang tidak patuh.

---

<sup>60</sup> Recep Tekeli, *The Determinant of Tax Morale: The Effect of Cultural Differences and Policies*, Tokyo, Research Department Policy Research Institute, MOF, 2011, hal. 1

Selanjutnya Andreoni et. al<sup>61</sup>), secara umum, memasukkan motivasi nonekonomik, sebagai salah satu faktor, seperti preferensi moral untuk melaporkan pajak secara terhormat, menurunkan kemungkinan ketidakpatuhan. Dewasa ini terdapat banyak faktor yang dapat dimasukkan ke dalam model dasar penangkal; seperti contohnya adalah terhadap banyak kemungkinan faktor-faktor psikologis yang dapat membentuk perilaku patuh, termasuk rasa bersalah, rasa malu, menyesal, rasa iri, marah dan memahami tugas.

#### f. Teori Penangkal (*Deterrent Theory*)

Teori penangkal atau *deterrent theory* untuk pertama kali diperkenalkan oleh Garry S. Becker pada akhir tahun 1968 dan dilanjutkan oleh Allingham dan Sandmo<sup>62</sup>). Pada tahun 1972 teori yang termasuk “*the economic of crime*” (kejahatan ekonomi) ini didahului dengan suatu asumsi tentang kepatuhan Wajib Pajak dari segi ekonomi sebagaimana dikatakan Million and Toy (1988) dan dikomentari oleh Devos<sup>63</sup>): “Pengertian kepatuhan Wajib Pajak dari segi ekonomi memandang Wajib Pajak sebagai individu yang dalam pengambilan risiko netral atau risiko menentang dengan mencari manfaat maksimal dan memilih untuk menyelundupkan pajak jika manfaat yang akan diterima melebihi biaya-biaya yang dikeluarkan. Disini Wajib Pajak memilih pendekatan manfaat murni, mengapa Wajib Pajak memilih bersedia untuk patuh atau tidak patuh terhadap hukum pajak”.

*Probability of detection* adalah suatu kondisi dimana penyelundupan pajak yang dilakukan Wajib Pajak akan terdeteksi atau diketahui oleh petugas pajak, yang dapat dilanjutkan dengan pemeriksaan yang dapat menghasilkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atau diproses secara pidana. Kemungkinan terdeteksi terkait dengan jumlah pemeriksa pajak, dan seberapa besar intensifikasi pemeriksaan terhadap Wajib Pajak. Dalam kondisi rasio terdeteksi sangat rendah, maka kemungkinan untuk melakukan penyelundupan pajak makin besar.

Teori penangkal menyatakan, bahwa dengan meningkatkan pemeriksaan, penurunan tarif pajak dan peningkatan kemungkinan terdeteksi akan meningkatkan kepatuhan perpajakan. Teori ini didasarkan pada asumsi bahwa manusia itu adalah pengguna maksimal (*maximum utility*), dimana Wajib

<sup>61</sup> James Andreoni, Brian Erard and Jonathan Feinstein, *Op.cit*, hal. 855

<sup>62</sup> *Op.cit*, hal. 15

<sup>63</sup> *Op.cit*, hal. 15

Pajak akan memperhitungkan dan mempertimbangkan, yang mana yang akan bermanfaat bagi dirinya. Apakah dengan membayar pajak sepenuhnya, atau tidak atau tidak sepenuhnya membayar pajak, dengan kalkulasi, bahwa perbuatan itu tidak akan terdeteksi.

Kutipan ini menyatakan, bahwa ukuran-ukuran – seperti sanksi dan kemungkinan terdeteksi – sebagai instrumen untuk membasmi penyelundupan pajak tidak dapat terus dipertahankan ... sebagai contoh sanksi dan pemeriksaan pajak tak mampu untuk menjelaskan tingkat sebenarnya dari kepatuhan perpajakan karena tingkat ini sangat rendah untuk menjadi pencegah efektif penyelundupan pajak di negara-negara OECD ... lagi pula bukti-bukti empiris dari pengaruh pemeriksaan pajak dan sanksi perpajakan terhadap penyelundupan pajak dan perbuatan ilegal, yang terutama berasal dari data penelitian eksperimental dan penelitian lapangan di Amerika Serikat bersifat mendua.

Penelitian tersebut di atas dilaksanakan di Jerman dengan menggunakan data antara tahun 1970 sampai dengan tahun 2001. Penelitian ini menyimpulkan, bahwa *nevertheless our analysis cast some doubts as to the usefulness of a pure deterrence policy to fight the shadow economy* (sebaliknya, analisis kami dalam penelitian ini meragukan manfaat kebijakan penangkal untuk memerangi perbuatan ilegal dalam hal ini penyelundupan pajak).

Salah satu dari disertasi yang dapat dijelajah dari *internet* yang topiknya kepatuhan perpajakan, adalah disertasi Leonardo<sup>64</sup>) pada Georgia State University. Temuan akhir dari penelitian dalam rangka disertasi ini menyimpulkan, bahwa : *“overall, higher trust in goverment increases willingness to comply with taxes”*, pada akhirnya, kepercayaan yang tinggi terhadap pemerintah meningkatkan keikhlasan patuh kepada pajak.

Penelitian Palil<sup>65</sup>) dalam rangka disertasi doktor pada University of Birmingham, United Kingdom, menyimpulkan bahwa:

*... tax compliance is influenced specifically by: (1) probability of being audited; (2) perceptions of government spending; (3) penalties; (4) personal financial constraint; and (5) the influence of referent groups.*  
*The result of this study can inform policymakers on the extent to*

<sup>64</sup> Gabriel Marcelo Leonardo, *“Politics and Tax Moral, The Role of Trust, Value and Beliefs in Shaping Individual Attitudes Towards Tax Compliance, Dissertation, Georgia State University, Georgia Institute of Technology, 2011*

<sup>65</sup> Mohad Rizal Palil, *Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia, Disertasi, Department of Accounting and Finance Birmingham Business, University of Birmingham, 2010*

*which tax knowledge is important in self assessment system and in what ways it can affect tax compliance.*

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

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

### **g. Teori Keadilan Pajak**

Membahas tentang apa itu keadilan, Santoso Brotodihardjo, SH<sup>66</sup>) mengutip Aristoteles dalam bukunya “*Rethorica*”, mengungkapkan bahwa hukum bertugas mencapai keadilan. Keadilan tidak hanya melibatkan satu pihak atau satu golongan, tetapi untuk seluruh golongan tanpa memandang asal-usul dan kepercayaan (asas kesamaan). Dalam praktik kehidupan, terdapat beberapa pihak yang karena kehidupan semakin kompleks menghadapi benturan-benturan kepentingan. Dalam menghadapi benturan kepentingan itu eksistensi hukum yang menjamin tercapainya keadilan mutlak diperlukan<sup>67</sup>).

<sup>66</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, 2003, hal 26; lihat juga buku: *Pengantar ilmu Hukum (Suatu Pengenalan Ruang Lingkup Berlakunya ilmu Hukum)* oleh Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arief Sidharta, Alumni Bandung 2000, hal. 5-52; lihat juga buku: *Ilmu Hukum (Edisi Revisi Terbaru)* oleh Satjipto Rahardjo, PT Adititya Bakti, Bandung, hal. 162-166; lihat juga Sisi-sisi Lain dari Hukum di Indonesia oleh Satjipto Rahardjo, PT Kompas Media Nusantara, Jakarta, 2003, hal. XV

<sup>67</sup> *Ibid.* hal. 169, 173

Prof. Dr. Satjipto Rahardjo, SH<sup>68</sup>) menguraikan bahwa:

“Membicarakan hukum adalah membicarakan hubungan antar manusia. Membicarakan hubungan antar manusia adalah membicarakan keadilan. Dengan demikian setiap pembicaraan mengenai hukum jelas atau samar-samar, senantiasa merupakan pembicaraan mengenai keadilan pula. Kita tidak dapat membicarakan hukum hanya sampai kepada wujudnya sebagai suatu bangunan yang formal. Kita juga perlu melihatnya sebagai ekspresi dari cita-cita keadilan masyarakatnya.”

Selanjutnya Prof. Dr. Satjipto Rahardjo, SH<sup>69</sup>) mengutip Aristoteles menjelaskan bahwa:

“Keadilan adalah suatu kebijakan politik yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan ini merupakan aturan tentang apa yang hak, orang harus mengendalikan diri dari *pleonexia*, yaitu cara memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain, atau menolak apa yang seharusnya diberikan kepada orang lain. Aristoteles mendekati masalah keadilan dari segi persamaan. Asas ini menghendaki agar sumber daya di dunia ini diberikan atas asas persamaan kepada anggota-anggota masyarakat atau negara. Hukum hendaknya menjaga agar pembagian yang demikian senantiasa terjamin dan dilindungi dari perkosaan-perkosaan terhadapnya.”

Sementara itu, Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH<sup>70</sup>) juga menyatakan, hukum mempunyai tujuan keadilan demikian pula hukum pajak.

Prof. Dr. Wiratni Ahmadi, SH<sup>71</sup>) dalam bukunya “Sinkronisasi Kebijakan Pengenaan Pajak Tanah Dengan Kebijakan Pertanahan Indonesia” menjelaskan tentang “*The Four Maxims* dengan mengutip dan menerjemahkannya dari Smith, Adam, *The Wealth of Nation*, yang merupakan singkatan dari “*An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nation*, yang diedit oleh E, Cannan, *The Modern Library, Random House Inc. New York, 1934*, halaman 777-779, menyatakan bahwa pada akhirnya setiap pajak harus dibayar dari sumber pendapatan yang berasal dari *rent, profit, wages, dan capitation* serta *consumable commodities*,

<sup>68</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, PT Citra Aditya Bakti, 2012, hal. 169,173

<sup>69</sup> *Ibid*, hal. 163

<sup>70</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT Eresco, Bandung, 1986, hal. 44

<sup>71</sup> Wiratni Ahmadi, *Op.Cit*, hal. 30-31



selain hal tersebut pemungutan pajak secara umum harus memenuhi 4 *maxims* (*cannons*), yaitu “*Equality*”, “*Certainty*”, “*Convenience of Payment*”, “*Economic of Collection*”.

Maxim kedua pajak yang dibayar oleh setiap orang adalah pasti dan tidak mengenal kompromi merupakan syarat utama, disamping syarat kesatu yaitu *equality* atau kesamaan mengandung arti bahwa dalam keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama<sup>72</sup>) yang berpengaruh kuat pada tingkat kepatuhan Wajib Pajak.

Menurut Agustinus (ahli hukum pada zaman Romawi), sebagaimana dikutip oleh Hofstra, dalam Kartasasmita<sup>73</sup>), mengingatkan bahwa “Apabila unsur keadilan dicopot (dari Undang-undang Perpajakan) maka negara tidak lain hanya perampok dalam ukuran besar”. Pemungutan pajak yang tidak sesuai Undang-undang Perpajakan, disamping melukai rasa keadilan, juga melanggar Hak-hak Asasi Manusia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D UUD 1945 (Amandemen Kedua).

Lebih jauh tentang apakah yang dinamakan keadilan, Ulpianus<sup>74</sup>) menyatakan, *Justitia est Constans et perpetua voluntas ius suum cuique tri buendi* “Keadilan adalah kemauan yang bersifat tetap dan terus menerus untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya untuknya”.

Sementara itu, Prof. Dr. Mochtar Kusumaatmadja, SH dan B. Arief Sidharta<sup>75</sup>) menyatakan, keadilan adalah sesuatu yang sukar didefinisikan, tetapi bisa dirasakan dan merupakan unsur yang tidak bisa dipisahkan dari hukum sebagai perangkat asas dan kaidah yang menjamin adanya keteraturan (kepastian) dan ketertiban dalam masyarakat.

<sup>72</sup> Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, 2003, hal. 27

<sup>73</sup> Kartasasmita, *Tempat dan Tugas dari Ilmu Pengetahuan Pajak*, Jakarta, 1998, hal 22

<sup>74</sup> Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Op. cit, hal. 163

<sup>75</sup> Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arief Sidharta, *Pengantar ilmu Hukum (Suatu Pengenalan Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum)*, Alumni, Bandung, 2000, hal. 52-53

**Tabel 1**  
**Kinerja dan Pencapaian Target Pemeriksaan, 2012<sup>76)</sup>**

Target Penyelesaian Pemeriksaan (hasil konversi)	28.618,81 LHP
Penyelesaian Pemeriksaan (hasil konversi)	29.487,00 LHP
Persentase Pencapaian Target	103,03%
Target Penerimaan dari Pemeriksaan	Rp 13,30 triliun
Realisasi Penerimaan dari Pemeriksaan	Rp 14,24 triliun
Persentase Pencapaian Target	107,07%
Target Persentase Hasil Pemeriksaan dan <i>Refund Discrepancy</i> terhadap Penerimaan Pajak	2%
Realisasi Penerimaan dari Hasil Pemeriksaan	Rp 14,24 triliun
<i>Refund Discrepancy</i>	Rp 2,86 triliun
Realisasi Penerimaan Pajak	Rp 752,37 triliun
Persentase Hasil Pemeriksaan dan <i>Refund Discrepancy</i> terhadap Penerimaan Pajak	2,27%

**Tabel 2**  
**Kinerja Pemeriksaan Bukti Permulaan, 2012<sup>77)</sup>**

Penerbitan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan	574 surat
Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Pemeriksaan Bukti Permulaan selesai)	462 laporan
Usul Penyidikan	50 laporan
Pasal 8 ayat (3) Undang-undang KUP	131 laporan
Risalah Temuan	42 laporan
Penerbitan surat ketetapan pajak	5 laporan
Sumir	234 laporan

Keterangan:

- Pasal 8 ayat (3) Undang-undang KUP adalah Wajib Pajak mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan;
- Risalah Temuan adalah laporan sumir namun terdapat potensi pajak terutang;
- Sumir adalah laporan pemeriksaan bukti permulaan ditutup dalam hal antara lain tidak ada indikasi tindak pidana atau Wajib Pajak Orang Pribadi sudah meninggal.

<sup>76</sup> Laporan Tahunan 2012, Harmonisasi Membangun Negeri, Kementerian Keuangan RI, Direktorat Jenderal Pajak, 2012, hal. 91

<sup>77</sup> *Ibid*, hal. 96

**Tabel 3**  
**Kinerja Penyidikan, 2008 – 2012<sup>78)</sup>**

No	Keterangan	2012	2011	2010	2009	2008	
1	Berkas diserahkan ke Kejaksaan						
	A	Berkas P-19	20	3	14	19	24
		Kerugian pada Pendapatan Negara (miliar rupiah)	1.540	5	233	162	1.412
		Jumlah tersangka	1	6	12	16	13
	B	Berkas P-21	27	24	19	24	11
		Kerugian pada Pendapatan Negara (miliar rupiah)	144,7	169	509	329	131
Jumlah tersangka		25	18	16	18	11	
Berkas Sudah Divonis							
Jumlah Sudah Divonis		26	15	13	18	13	
Kerugian pada Pendapatan Negara (miliar rupiah)		1.550	58	409	288	463	
Denda Pidana (miliar rupiah)		3.270	42	301	633	115	
Jumlah Terdakwa		19	14	11	14	17	

## DAFTAR PUSTAKA

- Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan Dalam Rangka Kontribusi Menuju Good Governance*, Jakarta, 2004
- H. Salim HS, Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2013
- H. Salim HS, *Perkembangan Teori Dalam Ilmu Hukum*, Rajawali-Pers, Jakarta, 2012
- Hussein Kartasasmita, *Anjing Menggonggong Kafilah Berlalu*, Jakarta, 1998
- Jimly Asshiddiqie, *Konsolidasi Naskah UUD 1945 setelah Perubahan Keempat*, Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum RI, Jakarta, 2002
- Kelly PL and Oliver Oldman, *Reading on Income Tax Administration*, The Foundation Press Inc. Mineola, New York, 1973
- Kelsen, Hans, *Teori Umum tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 2006
- Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arief Sidharta, *Pengantar ilmu Hukum (Suatu Pengenalan Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum)*, Alumni, Bandung, 2000
- Muhammad Mustofa, *Kriminologi, Kajian Sosiologi Terhadap Kriminalitas, Perilaku Menyimpang dan Pelanggaran Hukum*, Edisi Kedua, 2010

<sup>78</sup> Ibid, hal 96-97

- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Prenada Media Group, Jakarta, 2008
- R Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, Jakarta, 2000
- R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, 2003
- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT Eresco, Bandung, 1986
- ....., *Pajak ditinjau dari Segi Hukum*, PT. Eresco, Bandung, 1991
- Rufinus Hotmaulana Hutaauruk, *Penanggulangan Kejahatan Korporasi Melalui Pendekatan Restoratif, Suatu Terobosan Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013
- Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta, 2003
- Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi Keempat, Bandung, Eresco, 2003
- Satjipto Rahardjo, *Hukum Progresif , Sebuah Sintesa Hukum Indonesia*, Genta Publishing, 2009
- ....., *Hukum dan Perilaku, Hidup Baik adalah Dasar Hukum Yang Baik*, PT. Kompas Media Nusantara, Jakarta, 2009
- ....., *Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis*, Genta Publishing, Jogjakarta, 2009
- Sindian Isa Djajadiningrat, *Hukum Pajak dan Keadilan*, PT Eresco, Bandung, 1965
- Sri Soemantri M, *Upaya Mewujudkan Negara Indonesia Yang Berdasarkan Hukum*, Orasi Dies Natalis Ke-39, Universitas Jayabaya, 1997
- Soerjono Soekanto, *Efektivikasi Hukum dan Peranan Sanksi*, Remaja Karya. CV, Bandung, 1985
- ....., *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Raja Grafindo, 2008
- Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, Yellow Printing, Jakarta, 2007
- Thomas R. Dye, *Understanding Public Policy*, Tenth Edition, Prentice Hall, 2003
- Wiratni Ahmadi, *Sinkronisasi Kebijakan Pemungutan Pajak Tanah Dengan Kebijakan Pertanahan Indonesia*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2006
- Waryono P, *Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia*