

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu

Dalam penelitian yang dilakukan oleh I Kadek Agus Setiawan dan I Putu Ery Setiawan (2018) tentang penerapan *tax review* sebagai dasar evaluasi atas pemenuhan kewajiban perpajakan PPh Badan dan PPN menggunakan metode analisis deskriptif komparatif. Berdasarkan penelitian yang dilakukan, *tax review* atas PPh Badan telah ditemukan adanya perbedaan dalam laporan rekonsiliasi fiskal pada akun Perjalanan Dinas dan Biaya Telepon. Pada akun perjalanan dinas perusahaan tidak dapat menunjukkan berita acara ataupun catatan di penugasan yang menjelaskan perihal atau tujuan perjalanan dinas Luar Negeri tersebut yang terkait dengan kegiatan pokok perusahaan hal tersebut yang menyebabkan terjadinya perbedaan koreksi fiskal antara wajib pajak dengan peneliti. *Tax review* yang dilakukan Pada Pajak Pertambahan Nilai, wajib pajak telah melaporkan laporan rekonsiliasi fiskal dengan benar dan tidak terdapat adanya kekeliruan.

Leny Rismawaty dan Indra Wijaya (2017) memfokuskan penelitian terhadap hasil *tax review* yang dilakukan perusahaan dengan menurut ketentuan perpajakan. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif. Berdasarkan penelitian yang dilakukan menunjukkan bahwa terdapat kesalahan perhitungan dalam menentukan besarnya pajak penghasilan terutang perusahaan, serta terdapat beberapa kewajiban perpajakan yang tidak berdasarkan pada ketentuan perpajakan.

Penelitian di tahun (2015) yang dilakukan oleh Anak Agung Istri Shintia Dewi dan Putu Ery Setiawan bagaimana penerapan *tax review* atas PPh Badan dengan tujuan untuk mengevaluasi kewajiban perpajakan yang dilakukan perusahaan. Penelitian ini dilakukan menggunakan metode komparatif.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan, setelah diterapkan tax review atas PPh Badan menunjukkan PT. AV telah menjalankan kewajiban penyetoran dan pelaporan sesuai dengan ketentuan perpajakan. Namun, dalam perhitungan dan penyusunan SPT Tahunan Badan terdapat kesalahan dalam pembebanan biaya pada laporan laba rugi fiskal sehingga mengakibatkan pajak terutang perusahaan lebih kecil.

Menganalisis pemotongan PPh Pasal 4 ayat 2 terhadap Lelang pada KPKNL Manado merupakan penelitian yang dilakukan oleh Anggreani, Herman dan Jessy (2017). Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif. Berdasarkan penelitian yang dilakukan, pemotongan PPh Pasal 4 ayat 2 terhadap lelang pada Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang (KPKNL) Manado telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah mengingat bahwa landasan Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang (KPKNL) Manado untuk melakukan pemotongan pajak adalah Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2016 dan sudah sesuai dengan tarif yang ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah yaitu 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Yohanes dan Elisa (2013) yang mengambil fokus pada *tax review* atas penjualan tanah dan bangunan pada sebuah perusahaan properti. Penelitian ini menggunakan metode penelitian analisis kualitatif. Berdasarkan penelitian tersebut, dalam hal Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat 2 dan Pajak Pertambahan Nilai, PT. X menggunakan tarif yang sesuai dengan peraturan pemerintah tetapi dalam hal penyetoran maupun pelaporan, untuk metode KPR, PT. X tidak melakukan sesuai dengan yang diatur dalam undang – undang perpajakan dalam hal sistem pembayaran KPR. Adanya pajak terutang yang belum terpenuhi dalam hal penyetoran maupun pelaporan pada bulan Oktober dan November potensial menimbulkan sanksi dan denda, sehingga PT. X perlu melakukan pembetulan SPT.

Studi eksploratif atas penanganan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang dilakukan oleh Farid Al-Firdaus (2018) dengan metode penelitian yang digunakan yaitu menggunakan pendekatan studi kasus dalam metode kualitatif. Hasil penelitian tersebut didapat dari gambaran umum

kasus dan penanganan, penyebab kasus berulang, dan strategi penanganan ideal. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, Farid mendapatkan simpulan bahwa penyebab berulangnya kasus adalah kesempatan pelaku seperti pihak penerbit faktur pajak fiktif dan pihak perantara, serta proses bisnis pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Sebagai strategi penanganan ideal, diperlukan pembaharuan sistem informasi dan perubahan mekanisme PPN.

Dalam penelitian tentang penerapan *Humpty Dumpty* mengenai aturan, prinsip dan kepastian hukum dalam perpajakan yang dilakukan oleh Malcolm James (2010) dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian dan kompleksitas dalam aturan pajak dapat menyebabkan munculnya perilaku penghindaran pajak, karena sistem perpajakan yang rumit. Aturan pajak yang berlaku sekarang yaitu *rules-based tax legislation* harus digantikan dengan *principles-based legislation*, akan tetapi, penerapannya harus dilakukan secara hati-hati.

Penelitian yang dilakukan oleh David, Scott dan Michael (2017) tentang ketidakpastian pajak dan diversifikasi tabungan pensiun menggunakan model analisis regresi. Dari penelitian tersebut dapat dipelajari bagaimana dampak dari tarif pajak progresif dan ketidakpastian pajak atas tabungan pensiun. Kebijakan investasi *Roth* memberikan dampak tidak dikenakan pajak kepada investor atas tabungan pensiun, sedangkan kebijakan konvensional dikenakan pajak. Hal seperti ini menyebabkan banyak individu lebih tertarik menggunakan sistem *Roth* karena dianggap lebih menguntungkan dari sisi *financial*.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Asas Kepastian Hukum

Kepastian hukum merupakan aspek yang sangat penting dalam pemungutan pajak. Jika tidak ada kepastian hukum, para wajib pajak, fiskus dan beberapa yang terkait tidak pernah memiliki dasar yang jelas atas pelaksanaan pajak yang dilakukan, yang dapat merugikan negara dan juga wajib pajak itu sendiri. Dalam pemungutan pajak, terdapat beberapa asas yang perlu diperhatikan. Salah satunya pendapat ahli mengenai asas pemungutan pajak yang terkenal adalah *four maxims* dari Adam Smith. Menurut Adam Smith (1776), keempat kaidah atau *maxims* tersebut antara lain:

- *It should reflect a person's ability to pay;*
- *It should be certain;*
- *It should be convenient; and*
- *It should be administratively efficient and not cause economic distortion*

(M. Farouq, 2017).

Dengan kata lain, kepastian hukum (*certainty*) menurut Smith yakni pajak tidak ditentukan secara sewenang-wenang. Apabila tidak pasti kepada Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, pajak yang terutang akan tergantung kepada “kebijaksanaan” petugas pajak sehingga petugas pajak dapat menyalahgunakan kekuasaan untuk keuntungan dirinya (R. Mansury, 1996).

Menurut Nurmantu (2005), kepastian hukum adalah suatu kondisi dalam mana tidak terdapat keragu-raguan dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan menjalankan hak perpajakan baik bagi Wajib Pajak maupun fiskus. Kepastian hukum perpajakan terdapat dalam undang-undang perpajakan sebagai rujukan utama dan peraturan pelaksanaannya sebagai rujukan berikutnya (Nurmantu, 2005).

Asas *certainty* (kepastian) menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa yang harus dikenakan pajak, apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, besarnya jumlah pajak yang harus dibayar, dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar.

Artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya—antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan—serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya (Rosdiana dan Irianto, 2011). Dengan kata lain, *certainty* harus mengandung kepastian atas unsur-unsur subjek, objek, dasar Pengenaan Pajak, tarif dan prosedur (Rosdiana dan Irianto, 2011).

2.2.2. Sistem Perpajakan

Kepastian hukum perpajakan tentunya memiliki beberapa sistem yang terkait didalamnya. Di sebuah negara semua sistem pasti saling berkaitan, begitu juga dengan sistem perpajakan di Indonesia. Sistem perpajakan dibuat agar seluruh unsur yang terkait dapat memperkokoh tujuan yang ingin dicapai. Berhubungan dengan perpajakan, di Indonesia dikenal dengan sistem perpajakan yang memiliki tiga unsur pokok. Tiga unsur pokok dalam sistem perpajakan di Indonesia tersebut yaitu kebijaksanaan perpajakan (*tax policies*), undang-undang perpajakan (*tax laws*), administrasi perpajakan (*tax administration*). Ketiga unsur pokok tersebut terjadi menurut proses, sesuai dengan urutan waktu penyusunan sistem perpajakan yang bersangkutan (R. Mansury, 1996).

2.2.2.1. Kebijakan Pajak (*Tax Policies*)

Berdasarkan urutan proses dan waktu penyusunan, unsur sistem perpajakan yang pertama yaitu kebijakan pajak. Menurut Mansury kebijakan perpajakan merupakan alternatif yang dipilih dari berbagai pilihan lain agar dapat mencapai tujuan yang ditetapkan dalam sistem perpajakan. Alternatif tersebut meliputi pajak apa yang akan dipungut, siapa yang menjadi subjek pajak, apa saja yang menjadi objek pajak, berapa besarnya tarif pajak, dan bagaimana prosedurnya (R. Mansury, 1996).

Pengertian kebijakan pajak di atas adalah pengertian kebijakan pajak dalam arti sempit. Kebijakan pajak dalam arti luas adalah kebijakan untuk memengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, dengan menggunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja Negara (Rosdiana dan Irianto, 2011). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa kebijakan pajak akan

menuntun masyarakat untuk mengikuti prosedur perpajakan agar tercapai tujuan pemungutan pajak yaitu sebagai dana untuk pengeluaran belanja negara.

2.2.2.2. Hukum Pajak (*Tax Laws*)

Kebijakan pajak dibuat agar masyarakat mengetahui prosedur seperti apa yang harus dilakukan dalam hal melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Setelah masyarakat memahami bagaimana prosedur perpajakan yang harus dilakukan maka harus adanya payung hukum yang menjadi landasan ataupun jaminan bahwa prosedur perpajakan yang dilakukan sudah sesuai dengan kaidah yang berlaku.

Menurut Soemitro (1977) dalam buku Hukum Pajak Indonesia karya Bustamar (2017), pajak (utang pajak) dari segi hukum dapat didefinisikan sebagai perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tidak mendapatkan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan, fungsi *budgeter*).

Tidak jauh berbeda dengan pendefinisian hukum pajak oleh Brotodiharjo (2008) yang menyebutkan bahwa hukum pajak merupakan keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut dengan wajib pajak) (M. Farouq, 2017). Inti dari hukum pajak merupakan peraturan yang menegaskan agar masyarakat dalam hal ini wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya disertai dengan penjelasan lainnya.

Selanjutnya Soemitro (1977), lebih rinci menjabarkan kedudukan hukum pajak diantara hukum-hukum lainnya sebagai berikut:

1. Hukum perdata, mengatur hubungan antara satu individu dan individu lainnya.
2. Hukum publik, mengatur hubungan antara pemerintah dengan rakyatnya. Hukum ini dapat dirinci sebagai berikut:
 - Hukum Tata Negara
 - Hukum Tata Usaha (Hukum Administrasi)
 - Hukum Pajak
 - Hukum Pidana

Dengan demikian kedudukan hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik (Mardiasmo, 2001).

Dalam mempelajari bidang hukum, berlaku apa yang disebut *lex specialis derogat lex generalis*, yang artinya peraturan khusus lebih diutamakan dari pada peraturan umum atau jika sesuatu ketentuan belum berlaku atau tidak diatur dalam peraturan khusus maka akan berlaku ketentuan yang diatur dalam peraturan umum. Dalam hal ini peraturan khusus adalah hukum pajak, sedangkan peraturan umum adalah hukum publik atau hukum lain yang sudah ada sebelumnya (Mardiasmo, 2001).

Menurut lingkungannya, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik namun hubungannya paling erat dengan hukum perdata (Rosdiana dan Irianto, 2011). Hukum pajak memiliki hubungan paling erat dengan hukum perdata, hal ini disebabkan (Rosdiana & Irianto, 2011):

1. Kebanyakan hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan, dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam lingkungan perdata, seperti perjanjian penyerahan, pemindahan hak karena warisan, dan sebagainya.
2. Hukum pajak banyak menggunakan istilah-istilah yang ada dalam hukum perdata, dipakai dalam hukum yang sama atau diberikan dengan memberikan arti yang berbeda, misalnya istilah kedaluwarsa, kompensasi, domisili, dan sebagainya.
3. Ada pendapat yang mengatakan bahwa eratnya hubungan antara hukum pajak dengan hukum perdata dikarenakan hukum perdata itu

harus dipandang sebagai hukum umum, yang berlaku serangkaian hukuman sepanjang tidak ditentukan secara khusus. Pendapat ini tampaknya dilatarbelakangi oleh keadaan di Eropa yang bercorak liberal, sehingga hukum yang mengatur hubungan antar individu (*private*) mendapat tempat sebagai hukum yang utama (umum).

Hukum pajak di Indonesia menganut paham *imperatif*. Yang dimaksud dengan paham *imperatif* disini yakni pelaksanaannya tidak dapat ditunda (Mardiasmo, 2001). Misalnya dalam hal pengajuan keberatan sebelum ada keputusan dari Direktur Jenderal Pajak bahwa keberatan tersebut diterima, maka Wajib Pajak yang mengajukan keberatan terlebih dahulu membayar pajak, sesuai dengan yang telah ditetapkan. Berbeda dengan hukum pidana yang menganut paham *oportunitas*, yakni pelaksanaannya ditunda setelah ada keputusan lain (Mardiasmo, 2001).

Didalam hukum pajak dikenal dengan istilah hukum pajak material (*material tax law*) dan hukum pajak formal (*formal tax law*). Hukum pajak material merupakan hukum yang memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, peruatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa yang melibatkan secara langsung masalah objek, subjek, dan tarif serta peraturan-peraturan yang mendasari hubungan hukum antara pemerintah dan para Wajib Pajak. Sedangkan hukum pajak formal merupakan hukum pajak yang memuat tata cara pelaksanaan hukum pajak material menjadi sesuatu yang nyata dan realistis (Judisseno, 2005).

Secara mudah dapat dirumuskan bahwa hukum pajak material berisi ketentuan-ketentuan tentang siapa, apa, dan berapa dengan kata lain subjek pajak, objek pajak dan tarif pajaknya. Hukum pajak formal berisi ketentuan tentang bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, karena itu dalam hukum pajak formal diatur mengenai prosedur (tatacara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksi-sanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan. Hukum pajak formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk memberikan kepastian, baik bagi Wajib Pajak maupun fiskus. Tanpa didukung dengan hukum pajak formal yang jelas dan tegas, maka hukum pajak material tidak bisa dilaksanakan oleh Wajib Pajak dan fiskus tidak bisa melakukan pengawasan atau *law enforcement* (Rosdiana & Irianto, 2011).

2.2.2.3. Administrasi Pajak (*Tax Administration*)

Setelah suatu perikatan yang didasari oleh undang-undang sudah ada, maka yang sangat penting yang menjadi unsur dari sistem perpajakan di Indonesia yaitu adanya administrasi pajak. Menurut Mansury (2002: 6), administrasi perpajakan memiliki tiga pengertian:

1. Suatu instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak.
2. Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak.
3. Kegiatan penyelenggaraan pungutan pajak oleh suatu instansi atau badan yang dilaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijaksanaan perpajakan, berdasarkan sarana hukum yang ditentukan oleh undang-undang perpajakan dengan efisien.

Administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan. Implementasi kebijakan yang sudah ditetapkan dalam undang-undang pada akhirnya hanya akan bisa berjalan jika ada administrasi perpajakan (Rosdiana & Irianto, 2011).

2.2.3. Penafsiran Hukum Pajak

Kepastian hukum akan tercapai apabila kata dan kalimat (*wording*) undang-undang tersusun sedemikian jelasnya sehingga tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda (*dualism*). Baik *wording* maupun semangat (*spirit*) undang-undang tidak boleh menimbulkan penafsiran yang berbeda (*ambiguous*) jika kepastian hukum hendak dicapai (Nurmantu, 2005).

Penafsiran Hukum suatu hukum pajak merupakan suatu hal yang penting untuk mencapai kepastian hukum. Menurut Mertokusumo (Mertokusumo & A Pitlo, 1999), interpretasi atau penafsiran merupakan salah satu metode penemuan hukum yang memberi penjelasan yang gamblang mengenai teks undang-undang agar ruang lingkup kaidah dapat ditetapkan sehubungan dengan peristiwa tertentu. Sehingga peneliti dalam hal kaitannya dengan penafsiran hukum akan

menjelaskan fenomena yang terjadi di lapangan mengenai adanya perbedaan penafsiran atas peraturan perpajakan yang telah dibuat.

Penafsiran hukum pajak yang dilakukan peneliti mengambil referensi dari teroi Asshiddiqe (Chaidir, 2008) yang berpendapat bahwa terdapat sembilan teori penafsiran. Kesembilan teori penafsiran tersebut, di antaranya:

- (1) Teori penafsiran *letterlijk* atau harfiah (*what does the word mean?*), yakni penafsiran yang menekankan pada arti atau makna kata-kata yang tertulis.
- (2) Teori penafsiran gramatikal atau interpretasi bahasa (*what does it linguistically mean ?*), yakni penafsiran yang menekankan pada makna teks yang di dalamnya menyatakan kaidah hukum. Penafsiran dengan cara demikian bertolak belakang dari makna menurut pemakaian bahasa sehari-hari atau makna teknis-yuridis yang lazim atau dianggap sudah baku.
- (3) Teori penafsiran historis (*what is historical background of the formulation of a text*). Penafsiran historis mencakup dua pengertian: (i) penafsiran sejarah perumusan undang-undang; dan (ii) penafsiran sejarah hukum.
- (4) Teori penafsiran sosiologis (*what does social context of the event to be legally judged*). Konteks sosial ketika suatu naskah dirumuskan dapat dijadikan perhatian untuk menafsirkan naskah yang bersangkutan. Peristiwa yang terjadi dalam masyarakat sering mempengaruhi legislator ketika naskah tersebut dirumuskan.
- (5) Teori penafsiran sosio-historis (*asbabun nuzul dan asbabul wurud, what does the social context behind the formulation of the text*). Penafsiran sosio-historis memfokuskan pada konteks sejarah masyarakat yang memengaruhi rumusan naskah hukum.
- (6) Teori penafsiran filosofis (*what is philosophical thought behind the ideas formulated in the text*). Penafsiran dengan fokus perhatian pada aspek filosofis.
- (7) Teori penafsiran teleologis (*what does the articles would like to achieve by the formulated text*). Penafsiran ini difokuskan pada penguraian atau

formulasi kaidah-kaidah hukum menurut tujuan dan jangkauannya. Tekanan tafsiran pada fakta bahwa pada kaidah hukum tergantung tujuan atau asas sebagai landasan dan bahwa tujuan dan atau asas tersebut mempengaruhi interpretasi. Dalam penafsiran yang demikian juga diperhitungkan konteks kenyataan kemasyarakatan yang aktual.

- (8) Teori penafsiran holistik. Penafsiran ini mengaitkan suatu naskah hukum dengan konteks keseluruhan jiwa dari naskah tersebut.
- (9) Teori penafsiran holistik tematis-sistematis (*what is the theme of the articles formulated, or how to understand the articles systematically according to the grouping of the formulation*).

Ada banyak teori yang berkaitan dengan penafsiran dalam hukum pajak. Seperti yang dikemukakan oleh Aini (Aini, 1985), interpretasi (penafsiran) dalam hukum pajak dapat dilakukan dengan cara interpretasi subjektif dan interpretasi objektif.

- a. Interpretasi subjektif dilakukan dengan menyelami gambaran apakah yang ada pada pihak pembentuk Undang-Undang. Pemahaman tersebut didapatkan dengan cara menyelidiki sejarah sehingga diketahui apa yang dimaksud dengan kaidah hukum yang disampaikan oleh pembentuk Undang-Undang.
- b. Interpretasi objektif dilakukan dengan menelaah arti kata dari kaidah menurut pemakaian bahasa yang lazim dipergunakan, terlepas dari maksud yang terkandung oleh pembuatnya. Selain itu, dalam interpretasi objektif harus mencari gambaran-gambaran yang didapatkan pada pihak-pihak yang terkena kaidah hukum tersebut.

Selain melalui interpretasi subjektif dan interpretasi objektif, penafsiran terhadap hukum pajak menurut (Aini, 1985) dapat dilakukan melalui:

- a. Penafsiran menurut historis: penafsiran berdasarkan sejarah timbulnya Undang-Undang dan mengetahui dari pembuat Undang-Undang.
- b. Penafsiran menurut ilmu tata bahasa: penafsiran dengan mengedakan kupasan berdasarkan bunyi kata Undang-Undang.
- c. Penafsiran sosiologi: penafsiran yang dilakukan dengan mengingat maksud yang dituju dalam masyarakat.

- d. Penafsiran analogi (dogmatis): penafsiran yang dilakukan dengan mengambil pangkal dari suatu asa atau peraturan yang lebih tinggi yang dipakai sebagai dasar.

Dari beberapa pendapat tentang teori penafsiran hukum pajak tersebut, peneliti lebih cenderung berfokus pada salah satu dari sembilan teori penafsiran yang dikemukakan oleh Asshiddiqie. Peneliti akan lebih mengikuti teori *letterlijk* dan gramatika. Teori tersebut digunakan peneliti untuk menafsirkan salah satu peraturan perpajakan yang ada di Indonesia yang berkaitan dengan Jasa Penyimpanan pada usaha *freight forwarding*, dan bagaimana penafsiran tersebut mempengaruhi interpretasi dilapangan. Teori menurut pendapat lainnya akan digunakan peneliti sebagai teori pendukung untuk penelitian.

2.2.4. Pajak

Mardiasmo (Mardiasmo, 2001) menyatakan bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Pajak dipungut penguasa berdasarkan norma hukum untuk menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif untuk mencapai kesejahteraan umum. Pajak dari perspektif ekonomi dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik.

Sementara pemahaman pajak dari perspektif hukum merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara, negara mempunyai kekuatan untuk memaksa dan uang pajak tersebut harus dipergunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan. Dari pendekatan hukum ini memperlihatkan bahwa pajak yang dipungut harus berdsarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum, baik bagi fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak sebagai pembayar pajak.

Pajak menurut Pasal 1 angka 1 UU No 6 Tahun 1983 sebagaimana telah disempurnakan terakhir dengan UU No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan umum

dan tata cara perpajakan adalah “kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang”.

Pajak memiliki peran yang sangat penting dalam kehidupan berbangsa dan bernegara karena fungsinya. Secara umum pajak memiliki dua fungsi, yaitu fungsi anggaran dan fungsi mengatur.

2. Fungsi Anggaran (*Budgetair*)

Fungsi anggaran merupakan fungsi pembiayaan untuk pembangunan dan penyelenggaraan negara. Biasanya, penerimaan pajak sebagai pelaksanaan fungsi anggaran tercermin dalam APBN.

3. Fungsi Mengatur (*Regulerend*)

Selain mengemban fungsi penerimaan negara, pajak juga berfungsi sebagai alat kebijakan ekonomi-politik yang dapat mempengaruhi pertumbuhan ekonomi atau tingkat pertumbuhan konsumsi masyarakat. Sebagai contoh, untuk melindungi produksi dalam negeri, negara dapat menerapkan tarif bea-masuk, agar daya beli rakyat berpenghasilan rendah terjaga dan negara dapat memberikan fasilitas berupa pajak ditanggung pemerintah dan sebagainya.

Pajak dengan berbagai fasilitas dan keringanan yang ditawarkan juga menjadi sarana efektif untuk menjaga stabilitas dan menjadi alat redistribusi pendapatan yang baik. Sistem pemungutan pajak yang baik, aturan perpajakan yang adil dan dukungan aparatur yang profesional adalah pilar agar pajak sebagai alat redistribusi pendapatan berdaya guna. Pajak yang dikelola dan dipertanggungjawabkan dengan baik merupakan sarana menuju kebaikan dan kesejahteraan bersama (Prastowo, 2009).

2.2.4.1. Teknik Pemungutan Pajak

Sebagai iuran wajib ke kas negara yang dipungut berdasarkan undang-undang, pajak memiliki fungsi *budgetair* seperti yang dikemukakan sebelumnya. Sehingga dalam melakukan pemungutan pajak, pemerintah menggunakan beberapa teknik dalam pemungutan pajak. Menurut Deddy Sutrisno (Sutrisno, 2016), terdapat tiga teknik yang secara teoritis dapat diterapkan dalam pemungutan pajak, yaitu *self-assessment system*, *official assessment system*, dan *withholding*

system. Teknik pemungutan pajak yang ditekankan dalam kerangka teori ini adalah *self-assessment system* dan *withholding system*.

Dalam sistem *self-assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga penentuan penetapan besarnya pajak terutang berada pada Wajib Pajak itu sendiri (Sutrisno, 2016). Selain itu, Wajib Pajak juga diwajibkan untuk melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang dan yang telah dibayar sebagaimana ditentukan dalam undang-undang.

Berbeda dengan sistem *self-assessment*, dalam *withholding system* pemungutan pajak menggunakan pihak ketiga (selain wajib pajak dan fiskus), selanjutnya hasil pungutan tersebut diserahkan ke Kas Negara (Sutrisno, 2016).

2.2.4.2. Pajak Subjektif

Pajak subjektif merupakan satu dari dua jenis pajak yang dibagi menurut sifatnya. Yang dimaksud dengan pajak subjektif adalah pajak yang memerhatikan keadaan Wajib Pajak. Dalam hal ini, harus ada alasan-alasan yang objektif yang berhubungan erat dengan keadaan material (*ability-to-pay*) untuk menetapkan pajak (Rosdiana & Irianto, 2011). Sejalan dengan pendapat tersebut, (Nurmantu, 2005) berpendapat bahwa pajak subjektif adalah pajak yang dalam pengenaannya pertama-tama memerhatikan subjeknya. Setelah ditemukan subjeknya, barulah diperhatikan objeknya.

Contoh penerapan pajak subjektif di Indonesia adalah Pajak Penghasilan (Nurmantu, 2005). Pajak penghasilan dikatakan sebagai pajak subjektif karena kewajibannya melekat pada Subjek Pajak yang bersangkutan. Artinya, kewajiban pajak tersebut dimaksudkan untuk tidak dilimpahkan kepada Subjek Pajak lain (Judisseno, 2005). Jasa Penyimpanan yang menjadi fokus penelitian merupakan bagian dari Jasa yang dikenakan Pajak Penghasilan.

Secara lebih spesifik, Rosdiana dan Irianto memberi contoh penerapan pajak subjektif di Indonesia tercermin dalam Pajak Penghasilan Orang Pribadi. Hal ini didasarkan pada alasan bahwa besarnya *ability-to-pay* seseorang tidak hanya berdasarkan faktor penghasilan, konsumsi atau kekayaan, tetapi juga oleh faktor-

faktor lain yang memengaruhinya, seperti jumlah tanggungan dari Wajib Pajak (Rosdiana & Irianto, 2011).

Pajak subjektif sama sekali berbeda dengan pajak objektif. Pajak objektif merupakan pajak yang pengenaannya berdasarkan objek. Setelah objeknya ditemukan, baru dicari subjeknya. Contoh penerapan pajak objek adalah Pajak Pertambahan Nilai (Nurmantu, 2005).

2.2.4.3. Pajak Penghasilan

Penerapan pajak subjektif di Indonesia dapat dilihat dari Pajak Penghasilan. Pengertian Pajak Penghasilan (PPh) merupakan pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak (Waluyo, 2011).

Pajak atas penghasilan yang diterima oleh wajib pajak diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang telah mengalami empat kali perubahan, yaitu perubahan pertama UU No.7 Tahun 1991, kedua UU No. 10 Tahun 1994, ketiga UU No.17 Tahun 2000, dan perubahan terakhir pada tahun 2008 yaitu Undang-Undang No.36 Tahun 2008 yang selanjutnya disebut UU PPh. Undang-Undang Pajak Penghasilan ini mengatur perlakuan mengenai penghasilan yang dikenakan pajak, yang mencakup subjek pajak, objek pajak, biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto, tarif pajak penghasilan, cara perhitungan pajak penghasilan, sanksi pajak, dan aturan lainnya yang berkaitan dengan pengenaan pajak penghasilan.

Berdasarkan Undang-Undang PPh, subjek pajak dibedakan menjadi:

1. Subjek pajak dalam negeri yaitu:
 - a. orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) 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, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria sebagai berikut:

- pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 - penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 - pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara, dan
- c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak,
2. Subjek pajak luar negeri yaitu :
- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
 - b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Berdasarkan Pasal 3 UU PPh, yang tidak termasuk dalam subjek pajak adalah:

- a. kantor perwakilan negara asing;
- b. pejabat-pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut

- serta negara bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik;
- c. organisasi-organisasi internasional dengan syarat:
 1. Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut; dan
 2. tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain memberikan pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota;
 - d. pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional sebagaimana dimaksud pada huruf c, dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha, kegiatan, atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.

Penghasilan yang dikategorikan sebagai objek pajak diatur dalam Undang-Undang No.36 tahun 2008 Pasal 4 ayat (1), yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Menurut Waluyo (Waluyo, 2011), dilihat dari *outflow* penggunaannya, penghasilan dapat dipakai dengan cara ditabung untuk menambah kekayaan dan juga untuk konsumsi wajib pajak. Sedangkan, dilihat dari *inflow* mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis kepada subjek pajak, penghasilan dapat dikelompokkan menjadi:

1. penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji honorarium, penghasilan dari praktik akuntan, dokter, dan sebagainya;
2. penghasilan dari usaha dan kegiatan;
3. penghasilan dari modal yang berupa harta gerak ataupun harta tidak gerak seperti bunga, royalti, dividen, sewa, dan sebagainya; dan
4. penghasilan lain-lain, seperti hadiah, pembebasan hutang, dan lain sebagainya.

2.2.4.4. Dasar Hukum

A. Pajak Penghasilan Pasal 23

Pajak Penghasilan Pasal 23 merupakan Pajak Penghasilan yang dipotong atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau penyelenggaraan kegiatan selain yang telah dipotong PPh 21, yang dibayarkan atau terutang oleh badan pemerintah atau subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya. Dalam hal pemotongan PPh 23, maka yang dikategorikan sebagai pemotong PPh 23 adalah sebagai berikut:

1. Badan pemerintah
2. Subjek pajak badan dalam negeri
3. Penyelenggara kegiatan
4. Bentuk usaha tetap
5. Perwakilan perusahaan luar negeri lainnya

Terkait dengan Objek Pajak, Dasar Pengenaan Pajak, dan Tarif Pajak diatur dalam UU Pajak Penghasilan Pasal 23 ayat 1 huruf a, b, dan c, yaitu sebagai berikut:

- a. sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto atas:
 1. dividen;
 2. bunga;
 3. royalti; dan
 4. hadiah, penghargaan, bonus, dan sejenisnya selain yang telah dipotong
- b. dihapus
- c. sebesar 2% (dua persen) dari jumlah bruto atas:
 1. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang telah dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final; dan

2. imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/(2015) tentang Jenis Jasa Lain, maka yang termasuk dengan jenis jasa lain dijabarkan pada pasal 1 ayat 6, yaitu terdiri dari:

- c. Jasa penilai (*appraisal*);
- d. Jasa aktuaris;
- e. Jasa akuntansi, pembukuan, dan attestasi laporan keuangan;
- f. Jasa hukum;
- g. Jasa arsitektur;
- h. Jasa perencanaan kota dan arsitektur *landscape*;
- i. Jasa perancangan (*design*);
- j. Jasa pengeboran (*drilling*) di bidang penambangan minyak dan gas bumi (migas), kecuali yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap (BUT);
- k. Jasa penunjang di bidang usaha panas bumi dan penambangan minyak dan gas bumi (migas);
- l. Jasa penambangan dan jasa penunjang selain di bidang usaha panas bumi dan penambangan minyak dan gas bumi (migas);
- m. Jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara;
- n. Jasa penebangan hutan;
- o. Jasa pengolahan limbah;
- p. Jasa penyedia tenaga kerja dan/atau tenaga ahli (*outsourcing services*);
- q. **Jasa perantara dan/atau keagenan;**
- r. Jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga , kecuali yang dilakukan oleh Bursa Efek, KSEI dan KPEI;
- s. Jasa **custodian/penyimpanan/penitipan**, kecuali yang dilakukan oleh KSEI;
- t. Jasa pengisian suara (*dubbing*) dan/atau sulih suara;
- u. Jasa *mixing* film;
- v. Jasa pembuatan sarana promosi fil., iklan, poster, *photo*, *slide*, klise, banner, *pamphlet*, baliho dan folder;

- w. Jasa sehubungan dengan *software* atau *hardware* atau sistem komputer, termasuk perawatan, pemeliharaan dan perbaikan;
- x. Jasa pembuatan dan/atau pengelolaan *website*;
- y. Jasa internet termasuk sambungannya;
- z. Jasa penyimpanan, pengolahan, dan/atau penyaluran data, informasi, dan/atau program;
- aa. Jasa instalasi/pemasangan mesin, peralatan, listrik, telepon, air, gas, AC, dan/atau TV kabel, selain yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkupnya di bidang konstruksi dan mempunyai izin dan/atau sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi;
- bb. Jasa perawatan/perbaikan/pemeliharaan mesin, peralatan, listrik, telepon, air, gas, AC, TV kabel, alat transportasi/kendaraan dan/atau bangunan, selain yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkupnya di bidang konstruksi dan mempunyai izin dan/atau sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi;
- cc. Jasa perawatan kendaraan dan/atau alat transportasi darat, laut dan udara
- ab. Jasa maklon;
- ac. Jasa penyelidikan dan keamanan;
- ad. Jasa penyelenggara kegiatan atau *event organizer*;
- ae. Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media masa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi, dan/atau jasa periklanan;
- af. **Jasa pembasmian hama;**
- ag. Jasa kebersihan atau *cleaning service*;
- ah. Jasa sedot *septic tank*;
- ai. Jasa pemeliharaan kolam;
- aj. Jasa katering atau tata boga;
- ak. **Jasa freight forwarding;**
- al. **Jasa logistik;**
- am. Jasa pengurusan dokumen;
- an. Jasa pengepakan;

- ao. **Jasa loading dan unloading;**
- ap. Jasa laboratorium dan/atau dilakukan oleh lembaga atau rangka perielitian akademis;
- aq. Jasa pengelolaan parkir;
- ar. Jasa penyondiran tanah;
- as. Jasa penyiapan dan/atau pengolahan lahan;
- at. Jasa pembibitan dan/atau penanaman bibit;
- au. Jasa pemeliharaan tanaman;
- av. Jasa pemanenan;
- aw. Jasa pengolahan hasil pertanian, perkebunan, perikanan, peternakan, dan/atau perhutanan;
- ax. Jasa dekorasi;
- ay. Jasa pencetakan/penerbitan;
- az. Jasa penerjemahan;
- ba. Jasa pengangkutan/ekspedisi kecuali yang telah diatur dalam Pasal 15 Undang-Undang Pajak Penghasilan;
- bb. Jasa pelayanan kepelabuhanan;
- bc. Jasa pengangkutan melalui jalur pipa;
- bd. Jasa pengelolaan penitipan anak;
- be. Jasa pelatihan dan/ atau kursus;
- bf. Jasa pengiriman dan pengisian uang ke ATM;
- bg. Jasa sertifikasi;
- bh. Jasa survey;
- bi. Jasa tester, dan
- bj. Jasa selain jasa-jasa tersebut di atas yang pembayarannya dibebankan pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. .

Terdapat tambahan pemotongan pajak dalam hal Wajib Pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan sebagaimana dimaksud diatas tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak, besarnya tarif pemotongan adalah lebih tinggi 100% (seratus persen) daripada tarif sebagaimana dimaksud dibagian atas.

Penyetoran dan Pelaporan PPh 23 berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat 6 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/(2014) tanggal 24 Desember 2014 yang merupakan perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 80/PMK.03/2010, PPh Pasal 23 yang dipotong oleh Pemotong PPh harus disetor paling lama tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir. Apabila masa pajak telah berakhir, pemotong PPh Pasal 23 wajib melaporkan pemotongan yang telah dilakukan dalam masa pajak tersebut.

Pelaporan ini dilakukan dengan menyampaikan SPT Masa PPh Pasal 23 ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak pemotong PPh Pasal 23 terdaftar. Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPh Pasal 23 harus disampaikan paling lama 20 (dua puluh) hari setelah Masa Pajak berakhir sesuai Pasal 7 Ayat 1 PMK Nomor 80/PMK.03/2010

B. PPh Pasal 4 ayat 2

Pajak penghasilan Pasal 4 ayat 2 merupakan pajak yang bersifat final, yang artinya pajak tersebut tidak dapat dikreditkan atas pemotongannya. Pajak ini memiliki kriteria yang berbeda dengan pajak penghasilan yang lain. Berikut merupakan Objek Pajak atas PPh Pasal 4 Ayat 2 yaitu:

1. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
2. penghasilan berupa hadiah undian;
3. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
4. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan
5. penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah. Kewenangan pemotongan PPh 4 ayat 2 ini diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada beberapa instansi yaitu

pihak pemberi penghasilan selain orang pribadi, koperasi, penyelenggara kegiatan, badan, otoritas bursa, bendaharawan, bank, dan lain sebagainya.

Dasar pengenaan pajak dari PPh 4 Ayat 2 ini cukup beragam karena objek pajaknya memiliki karakteristik yang berbeda-beda. Namun secara umum dasar pengenaan pajaknya adalah berdasarkan jumlah bruto. Untuk tarif PPh 4 ayat 2 pun sesungguhnya beragam. Dalam pembahasan ini hanya diambil salah satu jenis pajak PPh 4 Ayat 2 yaitu penghasilan dari persewaan tanah dan bangunan. Disebutkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 34 tahun 2017 tentang Pajak penghasilan atas Penghasilan dari Persewaan Tanah Dan/atau Bangunan melalui pasal 2 Ayat 1:

“ Atas penghasilan dari persewaan tanah dan/atau Bangunan baik sebagian maupun seluruh Bangunan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final.”

Besarnya Pajak Penghasilan yang wajib dipotong atau dibayar sendiri adalah sebesar 10% (sepuluh persen) dari jumlah bruto nilai persewaan tanah dan/ atau bangunan tersebut.

2.2.4.5. Sanksi Perpajakan

Perbedaan penafsiran dikarenakan adanya ketidakpastian hukum dari peraturan perpajakan di Indonesia memberikan *impact* terhadap wajib pajak maupun fiskus. Dalam realita kegiatan perusahaan akan berusaha agar laba yang didapat bisa dicapai secara optimal, begitu juga fiskus dalam targetnya penerimaan pajak setiap tahunnya. Perbedaan penafsiran yang terjadi akan memberikan celah, baik bagi wajib pajak maupun fiskus dalam hal wewenang perpajakannya. Penelitian berfokus dari sisi Wajib Pajak, dalam hal ini ketidakpastian hukm bisa memberikan celah terjadinya *tax planning* di perusahaan.

Tax planning yang dilakukan oleh perusahaan selama tidak melanggar peraturan yang berlaku tetap dapat dilakukan. Namun bila terdapat indikasi melanggar peraturan perpajakan yang berlaku, perusahaan dapat menerima sanksi

yang telah ditetapkan oleh perpajakan di Indonesia sesuai undang-undang yang berlaku.

Menurut Aristanti Widyaningsih (Aristanti, 2011) dalam buku Hukum Pajak dan Perpajakan, yang dimaksud dengan Sanksi Perpajakan adalah :

“ Sanksi berupa administrasi dan pidana yang dikenakan terhadap setiap orang yang melakukan pelanggaran perpajakan yang secara nyata telah diatur dalam Undang-Undang.”

Sedangkan Mardiasmo (Mardiasmo, 2001) dalam buku Perpajakan menyatakan bahwa Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ ditaati/ dipatuhi. Atau dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (*preventive*) agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan.

Dalam undang-undang perpajakan dikenal dua macam sanksi, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Pelaksanaan pengenaan sanksi perpajakan kepada wajib pajak dapat berupa sanksi administrasi saja, sanksi pidana atau keduanya.

A. Sanksi Administrasi

Mengenai pengertian sanksi administrasi berikut akan diuraikan pengertian sanksi menurut beberapa pendapat para ahli perpajakan. Pengertian sanksi administrasi menurut Siti Resmi (Resmi, 2017) merupakan pembayaran kepada Negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan. Sanksi administrasi di bedakan menjadi tiga, yaitu sanksi berupa bunga, sanksi berupa denda administrasi dan sanksi berupa kenaikan.

Sanksi administrasi dapat dibedakan menjadi 3 (tiga). Adapun jenis-jenis sanksi menurut Rayendra (Hidayat, 2015) adalah sebagai berikut :

- a. Denda adalah sanksi administrasi yang dikenakan terhadap pelanggaran yang berkaitan dengan kewajiban pelaporan.
- b. Bunga adalah sanksi administrasi yang dikenakan terhadap pelanggaran yang berkaitan dengan kewajiban pembayaran pajak.

- c. Kenaikan adalah sanksi administrasi yang berupa kenaikan jumlah pajak yang harus dibayar, terhadap pelanggaran berkaitan dengan kewajiban yang diatur dalam ketentuan material.

B. Sanksi Pidana

Menurut Mardiasmo (Mardiasmo, 2001) menjelaskan bahwa sanksi pidana merupakan siksaan atau penderitaan. Merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi.

Sedangkan menurut Siti Resmi (Resmi, 2017) sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan dapat berupa denda pidana, denda kurungan maupun pidana penjara. Adapun penjelasan macam sanksi pidana sebagai berikut:

1. Denda pidana.
Berbeda dengan sanksi berupa denda administrasi yang hanya diancam/dikenakan kepada Wajib Pajak yang melanggar ketentuan peraturan perpajakan, sanksi denda pidana selain dikenakan kepada Wajib Pajak ada juga yang diancamkan kepada pejabat pajak atau kepada pihak ketiga yang melanggar norma. Denda pidana dikenakan kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran maupun bersifat kejahatan.
2. Pidana kurungan.
Pidana kurungan hanya diancamkan kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran. Dapat ditujukan kepada Wajib Pajak, dan pihak ketiga. Karena pidana kurungan diancamkan dengan denda pidana, maka masalahnya hanya ketentuan mengenai denda pidana sekian itu diganti dengan pidana kurungan selama-lamanya sekian.
3. Pidana penjara.
Pidana penjara seperti halnya pidana kurungan, merupakan hukuman perampasan kemerdekaan. Pidana penjara diancamkan terhadap kejahatan. Ancaman pidana penjara tidak ada yang ditujukan kepada pihak ketiga, adanya kepada pejabat dan kepada Wajib Pajak.

2.2.5. Freight Forwarding

Istilah *freight forwarding* pertama kali disebut di Amerika Serikat pada tahun 1942 dalam Freight Forwarders Act, 1942. Kegiatan usaha *freight forwarding* sudah dimulai sejak tahun 1930 oleh beberapa *forwarder* yang melayani jasa pengangkutan di darat dan di air dan hanya melayani pengangkutan domestik.

Freight Forwarding nasional pada pertengahan tahun 1970-an sudah ada di Indonesia walaupun masih dalam bentuk kelompok-kelompok atau associate member. Pada tahun 1977– 1978 beberapa perusahaan freight forwarding nasional yang secara mandiri melakukan kegiatan jasa freight forwarding. Kemudian pada tanggal 16 Juli 1980 dengan mendapat bimbingan dan pengarahan dari Direktorat Jendral perdagangan Luar negeri – Departement perdagangan (Dirjen, Deplu , Deperdag) maka diberikan ijin operasi kepada 15 perusahaan freight forwarding di Indonesia. Karena dinilai sangat pesat, didirikannya Indonesian Freight Forwarder Association di singkat INFFA yang resmi di akui pemerintah RI yang beranggotakan 60 perusahaan freight forwarding yang ada di Indonesia yang pada akhirnya diakui sah sebagai anggota FIATA pada tahun 1981 (Ahmad *et al.*; 2014).

Sesuai Peraturan Menteri Perhubungan Nomor PM 130 Tahun 2016 tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Jasa Pengurusan Transportasi, jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*) merupakan kegiatan usaha yang ditujukan untuk mewakili kepentingan pemilik barang untuk mengurus semua kegiatan yang diperlukan bagi terlaksananya kegiatan pengiriman barang melalui transportasi udara, laut, dan darat, dengan kegiatan penerimaan barang, **penyimpanan barang**, sortasi barang, pengepakan barang, penandaan barang, pengukuran barang, penimbangan barang, pengurusan penyelesaian dokumen, penerbitan dokumen angkutan, perhitungan biaya angkutan, klaim asuransi atas pengiriman barang serta penyelesaian tagihan dan biaya-biaya lainnya yang diperlukan dan penyediaan sistem informasi dan komunikasi serta layanan logistik. Akan tetapi sebagian masyarakat mengetahui *freight forwarding* disebut perusahaan kargo, bahkan tidak jarang menganggap sebagai perusahaan kurir, padahal perusahaan kurir tidak sama dengan perusahaan *freight forwarding*, bukan saja jenis usahanya

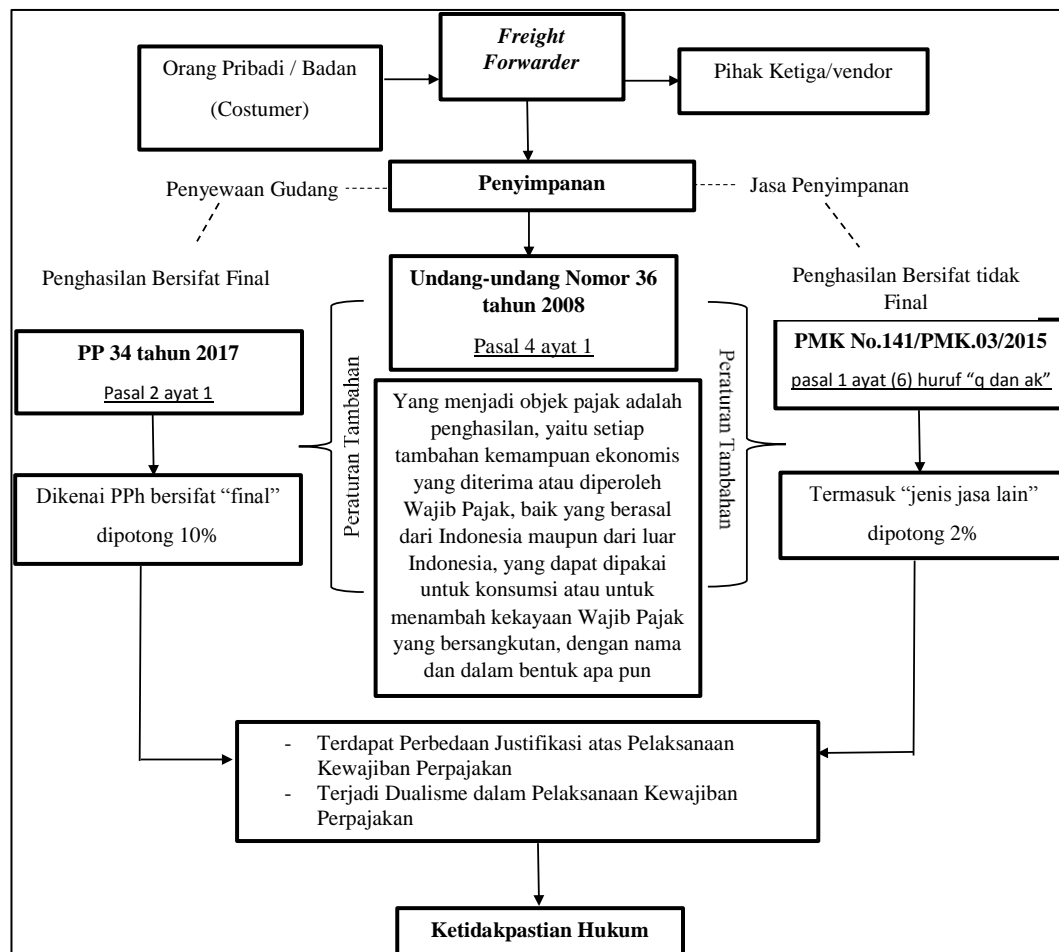
berbeda tetapi izin usaha dan asosiasi yang membawahi kedua jenis usaha tersebut juga berbeda.

Dijelaskan juga oleh Andi Susilo (Susilo, 2008) dalam buku “Buku Pintar Ekspor Impor”, *Freight Forwarder* bisa diartikan sebagai perusahaan jasa pengurusan dokumen dan transportasi yang mengatas namakan *shipper/consignee* dan melaksanakan kegiatan-kegiatan rutinnnya seperti *stuffing/unstuffing cargo*, **penyimpanan/ pergudangan**, mengatur *local transport*, melaksanakan pembayaran “*ocean freight*”.

Tambahan penjelasan untuk lebih memahami mengenai *freight forwarding* dikemukakan oleh Suyono (Suyono, 2007) yang menyatakan bahwa *freight forwarder* merupakan badan usaha yang bertujuan untuk memberikan jasa pelayanan/pengurusan atas seluruh kegiatan yang diperlukan bagi terlaksananya pengiriman, pengangkutan dan penerimaan barang dengan menggunakan multimodal transport baik melalui darat, laut, dan/atau udara. Disamping itu, *freight forwarder* juga melaksanakan pengurusan prosedur dan formalitas dokumentasi yang dipersyaratkan oleh adanya peraturan-peraturan pemerintah negara *export*, negara transit dan negara *import*. Sehingga jelas bahwa perusahaan *freight forwarding* bukanlah perusahaan kurir dan sebagainya.

2.3. Kerangka Konseptual Penelitian

Berikut ini merupakan kerangka pemikiran dari penelitian:



Gambar 2.1. Kerangka Konseptual Penelitian

Perusahaan *freight forwarding* dapat menjadi perusahaan pihak perantara antara yang konsumen dan juga vendor. Vendor dalam hal ini merupakan perusahaan yang digunakan oleh *freight forwarding* untuk kelancaran usahanya. Dalam pengertian *freight forwarding* yang telah dijelaskan di bab awal dapat diketahui bahwa perusahaan ini memberikan salah satu jasa yaitu jasa penyimpanan (*storage*). Dalam hal usahanya memberikan jasa, maka perusahaan *freight forwarding* akan dipotong/dipungut pajak atas jasa yang lebih lengkapnya berdasarkan UU no 36 tahun 2008 (UU PPh).

Dalam proses usaha *freight forwarding* khususnya atas jasa penyimpanan (*storage*) tidak dilakukan secara terpisah, tetapi berkaitan dengan operasional

trucking lainnya, namun biasanya *invoice* penagihan dibuat secara terpisah. Perusahaan biasanya akan menggunakan vendor untuk mengurus penanganan barang *customer*, penyimpanan termasuk dalam kegiatan tersebut. Perusahaan *freight forwarding* tidak memiliki gudang/tempat untuk melakukan penyimpanan sehingga harus menyewa kepada vendor juga. Dalam usaha *freight forwarding*, *customer* melakukan transaksi yang didalamnya terdapat unsur penyimpanan menggunakan tempat seperti gudang/*warehouse*. Dalam hal tersebut, *invoice* yang ditagih kepada *customer* diberikan detail bahwa penagihan tersebut merupakan biaya *storage* yang dalam artian termasuk jasa penyimpanan ataupun termasuk dalam jasa *freight forwarding*, sehingga pihak *customer* sebagai pemotong pajak harusnya akan memotongnya berdasarkan PPh pasal 23 sebesar 2% (dua persen) menurut PMK no. 141/PMK.03/2015. Dalam proses atas jasa penyimpanan tersebut perlu diingat bahwa didalamnya ada proses penggunaan *space* tertentu didalam gudang untuk penyimpanan sementara. Dari transaksi tersebut, ada *customer* yang menganggap bahwa transaksi tersebut merupakan sewa tempat, yang mana menurut PP 34 tahun 2017 kegiatan tersebut termasuk penghasilan bersifat final dan harus dipotong 10% (sepuluh persen). Sehingga atas tagihan kepada *customer* berupa tagihan atas *storage* sesuai spesifikasi ukuran yang digunakan untuk menyimpan barang *customer* tersebut, akan dipotong sesuai PPh Pasal 4(2) yang bersifat Final.

Berdasarkan transaksi tersebut telah terjadi perbedaan justifikasi, yang mana perusahaan *freight forwarding* menganggap transaksi tersebut merupakan transaksi Jasa Penyimpanan yang dikenakan PPh Pasal 23 yang memiliki tarif 2% (dua persen), sedangkan pihak *customer* terkadang menganggap hal tersebut merupakan kegiatan penggunaan sementara *warehouse*, sehingga atas transaksi tersebut *customer* memotong pajak atas tagihan dari PT.XYZ berupa potongan dengan tarif 10% (sepuluh persen) atas PPh Pasal 4(2), ataupun sebaliknya. Sehingga, atas transaksi tersebut dapat terjadi dualisme pelaksanaan kewajiban perpajakan. Adanya permasalahan tersebut mengakibatkan ketidakpastian hukum, sehingga peneliti mencoba menelusuri atas fenomena yang terjadi.