

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pembangunan Nasional merupakan rangkaian program-program pembangunan yang menyeluruh, terarah dan terpadu yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik secara materiil maupun spiritual. Oleh karena itu, kepastian penerimaan yang berkelanjutan dalam jangka panjang menjadi syarat penting untuk bisa menjalankan pembangunan. Hal tersebut bukan pekerjaan mudah karena berbagai tantangan yang dihadapi. Tantangan tersebut dibuka dengan masih rendahnya rasio pajak terhadap produk domestik bruto (*tax ratio*). Untuk dapat merealisasikan tujuan tersebut, maka negara harus menggali sumber dana dari dalam negeri berupa pajak.

Sebab utama belum tercapainya pendapatan pajak sesuai dengan targetnya ialah rendahnya kesadaran kolektif masyarakat untuk membayar pajak. Padahal untuk mewujudkan pembangunan tersebut perlu adanya penggalan sumber dana yang berasal dari dalam negeri, yaitu pajak. Peran pentingnya penerimaan negara dari sektor pajak digunakan untuk membiayai pembangunan yang berguna untuk kepentingan dan kesejahteraan rakyat. Pajak merupakan sumber penerimaan dana yang dominan dalam anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN). Hampir 70 % penerimaan dana pemerintah berasal dari sektor pajak.¹ Pendapatan negara setiap tahun selalu mengalami peningkatan. Taraf hidup masyarakat akan meningkat apabila anggarannya juga meningkat.

Kebanggaan dalam membayar pajak adalah sesuatu yang patut dimiliki oleh setiap warga negara Indonesia. Karena pajak merupakan pendapatan negara yang mampu mendongkrak pendapatan negara yang dapat menopang pembangunan negara yang berguna

¹ Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak (LAKIN DJP) 2018, KemenKeu, hal.10

bagi kesejahteraan bangsa Indonesia. Pungutan pajak oleh negara melalui Undang-Undang (UU) merupakan bagian dari cara mengontrol perilaku individual guna kepentingan bersama (kolektif) dan merupakan satu metode atau kebijakan mengumpulkan dana bagi kepentingan bersama yang dilakukan secara adil untuk kesejahteraan.²

Pungutan pajak yang didasarkan pada UU telah mengalami reformasi sejak tahun 1983 dengan satu maksud yakni ingin mengganti sistem pungutan pajak dari sistem lama *official assessment* menjadi sistem *self assessment*. Penggantian sistem *official assessment* karena sasaran pungutan pajak semata-mata dimaksudkan untuk mengisi kas negara yang kemudian digunakan untuk keperluan pemerintah kolonial tanpa pemikiran timbal balik bagi pembayar pajak (*tax payer*).³

Reformasi UU kemudian dilanjutkan dengan mengubah berbagai UU pada tahun 1994, 1997, 2000, 2007, 2008, dan tahun 2009. Beberapa alasan melatar belakangi perubahan UU, pertama, lebih memberikan keadilan, kedua, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak (WP), ketiga, lebih memberikan kepastian hukum, keempat, mengantisipasi perkembangan teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan material di bidang perpajakan, kelima, memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil.⁴

Bahkan dengan diundangkannya UU Pengampunan Pajak No. 11 Tahun 2016 (dikenal *tax amnesty*), penguatan basis data pajak menjadi point khusus untuk meningkatkan penerimaan pajak serta meningkatkan kepatuhan WP memenuhi kewajibannya. Sekalipun UU ini hanya berlaku sembilan bulan, tujuan hendak mewujudkan kemakmuran

² Peeters, Bruno., *The Concept of Tax*, (Naples (Caserta): EATLP Congress, 2005), hal. 19.

³ Asikin, Agustini., dkk.(*editor*), *Pajak, Citra Dan Bebannya, Pokok-Pokok Pemikiran Salamun AT.*, (Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1990), hal. 40.

⁴ Lihat bagian menimbang dari UU KUP. Contoh terkait keadilan adalah Pasal 25 ayat (3a) bahwa dalam hal WP mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, WP wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.

dengan merata dan berkeadilan serta kebutuhan penerimaan terus meningkat, menjadi maksud diundangkannya UU.

Tidak dapat dipungkiri pajak yang dibutuhkan negara ditujukan bagi kesejahteraan seluruh masyarakat. Negara tidak dapat membangun berbagai macam fasilitas publik jika tidak ada dana yang berasal dari pajak. Seperti dikatakan RobertMc.Gee “*the more things that government does, the more things that people must pay for*”.⁵

UU pajak pun sedari awal memiliki filosofi hukum yang ditujukan pada cara ber hukum administrasi. Ditegaskan bahwa UU KUP 1983/2000 adalah mendorong moralitas social bernegara terhadap WP sekaligus tanggung jawab sosial bernegara untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.⁶ Bahkan penjelasan UU dengan kata “gotong royong” menjadi filosofi dasar pungutan pajak. Begitupun norma Pasal 8, Pasal 13A, Pasal 44B UU KUP menjadi dasar kuat menganalisis hukum pajak bukan bertujuan memidana tetapi pada cara bagaimana utang pajak dibayar dengan tunai atau dicicil. Apabila hitungan fiskus tidak disetujui, ruang pengadilan pajak menjadi jalur hukum administrasi yang dapat ditempuh, bukan jalur pidana. Pidana pajak hanya merupakan *ultimum* semata, yang unsur-unsurnya memenuhi kualifikasi pidana.

Hukum pajak yang merupakan bagian dari hukum administrasi bertujuan bagaimana mewujudkan pemungutan pajak untuk keadilan dan penggunaan pajak untuk tujuan kesejahteraan. Filosofi hukum penggunaan pajak menekankan pada tujuan kemanfaatan bagi banyak orang sejalan dengan pikiran filsuf Inggris Jeremy Bentham (1748 – 1832) bahwa hukum (baca : hukum pajak) merupakan penyokong untuk memberikan atau

⁵ McGee, Robert W., *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, (Massachusetts 02061 USA: Kluwer Academic Publishers, 101 Philip Drive, Assinippi Park, Norwell, , 2004), hal. 3.

⁶ Atmasasmita, Romli., *Hukum Kejahatan Bisnis, Teori & Praktik di Era Globalisasi*, (Jakarta: Prenada media Group, 2014), hal. 199.

memaksimalkan kebahagiaan serta meminimumkan penderitaan bagi sebanyak-banyaknya orang (*the greatest happiness of the greatest number*).⁷

Sangat menarik meninjau jalan pikiran Satjipto Rahardjo yang menyatakan bahwa masyarakat masih saja disuguhkan cara-cara penyelesaian hukum melalui penyelesaian hukum lama yang lebih banyak dilarikan kepada permainan UU. UU memang tidak dapat diabaikan tetapi apakah dengan demikian sekaligus berarti kita menjadi tawanan strategi yuridis.⁸ Padahal filsafat besar di belakang semua itu adalah hukum untuk manusia, bukan sebaliknya. Jadi, tidak boleh ada monopoli dalam berfikir hukum termasuk dalam penyelesaiannya.

Tingkat pertumbuhan ekonomi di Indonesia dalam tahun 2018 cenderung melambat dan memiliki dampak pengaruh terhadap penerimaan pajak dan ketersediaan likuiditas dalam negeri. Padahal ketersediaan likuiditas tersebut sangat dibutuhkan dalam meningkatkan pertumbuhan ekonomi. Bukan rahasia lagi kalau banyaknya harta Warga Negara Indonesia yang disimpan maupun diinvestasikan di luar negeri. Padahal seandainya harta tersebut di simpan dan di investasikan di Indonesia tentu akan meningkatkan likuiditas dalam negeri dan memberikan dorongan pertumbuhan ekonomi. Harta yang diluar negeri tersebut ada yang belum dilaporkan di SPT Tahunan, sehingga apabila harta Wajib Pajak ditelusuri, maka akan ada kewajiban perpajakan yang mungkin timbul.

Kesuksesan pembangunan nasional sangat bergantung pada pembiayaan dalam negeri yang berasal dari masyarakat, yaitu penerimaan pajak. Pemerintah perlu membuat satu terobosan kebijakan yang dapat menarik harta tersebut kembali ke Indonesia. Dengan adanya tranparansi keuangan global, akan sangat sulit bagi Wajib Pajak untuk menyembunyikan

⁷ Tanya, Bernard L., Yoan, dan Markus, *Teori Hukum*, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2010), hal. 91. Teori ini dikenal dengan teori utilitarianisme yang bermakna suatu tindakan yang patut adalah yang memaksimalkan penggunaan (*utility*), biasanya didefinisikan sebagai memaksimalkan kebahagiaan dan mengurangi penderitaan. "Utilitarianisme" berasal dari kata Latin utilis, yang berarti berguna, bermanfaat, berfaedah, atau menguntungkan. [1]Istilah ini juga sering disebut sebagai teori kebahagiaan terbesar (*the greatest happiness theory*).

⁸ Rahardjo, Satjipto., *Sisi-sisi Lain dari Hukum Di Indonesia*, (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2003), hal. 192.

harta di luar negeri. Pembangunan nasional yang berlangsung secara terus-menerus dan berkesinambungan selama ini, bertujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat baik materil dan spiritual. Salah satu usaha untuk mewujudkan peningkatan penerimaan pajak untuk pembangunan tersebut adalah dengan menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri, yaitu pajak. Secara ekonomi, pemungutan pajak merupakan penerimaan negara yang digunakan untuk meningkatkan taraf kehidupan masyarakat.⁹ Untuk taraf hidup masyarakat akan meningkat, bila anggaran yang tersedia juga selalu meningkat.

Setiap tahun pendapatan negara mengalami peningkatan, namun demikian peluang untuk terus ditingkatkan di masa yang akan datang terbuka lebar karena potensinya belum digali secara optimal. Untuk menggali penerimaan negara dari sektor perpajakan dibutuhkan upaya-upaya nyata, serta diimplementasikan dalam bentuk kebijakan pemerintah. Upaya-upaya tersebut dapat berupa intensifikasi maupun ekstensifikasi perpajakan. Intensifikasi pajak dapat berupa peningkatan jumlah Wajib Pajak (WP) maupun peningkatan penerimaan pajak itu sendiri. Upaya ekstensifikasi dapat berupa perluasan objek pajak yang selama ini belum tergarap. Untuk mengejar penerimaan pajak, perlu didukung situasi sosial ekonomi politik yang stabil, sehingga masyarakat juga bisa dengan sukarela membayar pajaknya.

Dalam sistem perpajakan, wajib pajak bukanlah satu-satunya faktor yang menyebabkan berkurangnya penerimaan pajak, namun perlu diperhatikan juga bahwa keberadaan wajib pajak didampingi oleh petugas pajak dan konsultan pajak. Maka pemerintah di banyak negara mengantisipasi terjadinya kecurangan pajak, karena tindakan tersebut berdampak negatif dan mereduksi penerimaan negara.¹⁰ Otoritas yang berwenang

⁹ Agung, Mulyo., *Teori dan Aplikasi Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Penerbit Dinamika Ilmu, 2007).

¹⁰ Cule, M., & Fulton, M., *Business Culture and Tax Evasion: Why Corruption and The Unofficial Economy Can Persist*. (Journal of Economic Behavior & Organization 72, 2009), hal.811-822.

Torgler, B., *What do We Know about Tax Fraud ? An Overview of Recent Developments*. (Social Research, 75 (4): 2008), hal.1239 -1270.

memungut pajak terus berupaya sedemikian rupa memberantas para pengemplang pajak melalui serangkaian model dan metode untuk mengimplementasikannya. Amerika Serikat mengaktifkan peran para *whistleblower* yaitu warga negara yang melaporkan tindakan kecurangan pajak yang diketahui kepada lembaga peradilan untuk membantu lembaga peradilan mengelola hukum dan keadilan.¹¹ Sedangkan pemerintah China lebih memilih memberlakukan hukuman pidana bagi pengemplang pajak yang diterapkan secara proposional sesuai dengan kerugian yang ditimbulkan karena penggelapan pajak tersebut.¹²

Berbagai penelitian berusaha membuka tabir mengenai motivasi yang melandasi perilaku kecurangan wajib pajak, termasuk motivasi melakukan kecurangan pajak berdasarkan perspektif ekonomi dalam model klasik Allingham & Sandmo.¹³ Model klasik tersebut menjelaskan alasan wajib pajak melakukan kecurangan adalah untuk memaksimalkan utilitasnya (*expected utility*). Penelitian lainnya menjelaskan bahwa motivasi yang melandasi wajib pajak berperilaku curang disebabkan oleh tingginya tarif pajak, ketidakadilan dalam pertukaran, dan sistem perpajakan yang kompleks.¹⁴

Selain itu salah satu peran penting konsultan pajak yang mempunyai andil tinggi dalam menyelesaikan kewajiban wajib pajak sekaligus memahami intensi, motivasi, dan keinginan wajib pajak ketika meminta jasa mereka untuk menyelesaikan tanggung jawab sebagai wajib pajak. Beberapa penelitian yang telah dilakukan berikut ini: dijelaskan bahwa wajib pajak akan menggunakan jasa konsultan pajak untuk membantu mereka menginterpretasi ketentuan undang-undang perpajakan yang dianggap rumit dan sulit untuk

¹¹ Townsend, J. A., *Federal Tax Crimes*. (Houston, Texas: University of Houston, 2013); Tusubira, F. N., & Nkote, I. N., *Income Tax Compliance among SMEs in Uganda: Taxpayers' Proficiencies Perspective*, (International Journal of Business and Social Science, 4(11): 2013), hal.133-143.

¹² Hashimzade, N., Huang, Z., & Myles, G. D., *Tax Fraud by Firms and Optimal Auditing*, (International Review of Law and Economics, 30: 2010), hal.10-17.

¹³ Allingham, M. G., & Sandmo, A., *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, (Journal of Public Economics, 1: 1972), hal.323-338.

¹⁴ Levaggi, R., & Menoncin, F., *Optimal Dynamic Tax Evasion*. (Journal of Economics Dynamics and Control, 37 (11): 2013), hal.2157-2167.

ditafsirkan.¹⁵ Penelitian yang memetakan salah satu jasa yang diberikan konsultan pajak adalah perencanaan pajak yang cenderung mengarah kepada tindakan meminimalkan beban pajak secara agresif.¹⁶ Ada yang menyebutkan tiga unsur sistem perpajakan, yaitu kebijakan perpajakan, ketentuan undang-undang perpajakan, dan aspek administrasi perpajakan.¹⁷ Selain keterlibatan unsur-unsur tersebut, peran konsultan pajak menempati posisi penting dalam perilaku kepatuhan wajib pajak.¹⁸

Selaras dengan hasil penelitian di atas, motivasi penghindaran pajak terlihat ketika wajib pajak mencari tipe-tipe konsultan pajak yang dapat memenuhi keinginan mereka tersebut. Motivasi wajib pajak tersebut tergambar melalui penelitian Gangl, Hofmann, & Kirchler¹⁹ yang menjelaskan bahwa wajib pajak mempunyai kriteria yang berbeda-beda dalam memilih konsultan pajak untuk membantu memenuhi kewajiban pajak mereka. Wajib pajak menyukai konsultan yang jujur (*honest tax consultant*), tetapi tidak dapat disangkal keberadaan wajib pajak yang mencari konsultan pajak dengan kompetensi tinggi dalam menciptakan perencanaan pajak agresif melalui strategi-strategi penghematan pajak yang kreatif (*agresif tax consultant*).

Selain itu, perilaku petugas pajak di lapangan juga mendapat sorotan dari wajib pajak. Kesan bahwa petugas pajak itu mengintimidasi dengan cara menakut-nakuti terekam dalam benak wajib pajak. Keberadaan petugas pajak yang “nakal” tidak serta merta hilang dengan adanya paket reformasi birokrasi dan program perbaikan remunerasi. Pengawasan

¹⁵ Carley, K. M., & Maxwell, D.T., *Understanding Taxpayer Behavior and Assessing Potential IRS Interventions Using Multiagent Dynamic-Network Simulation*. (Washington DC: In Internal Revenue Service Research Conference, 2006)

¹⁶ Frecknall-Hughes, J., & Kirchler, E., *Towards a General Theory of Tax Practice*. (Social & Legal Studies, 24(2): 2015), hal.289- 312.

¹⁷ Mansury, R., *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia: Uraian Umum dan tentang Siapa-Siapa yang Dituju untuk Dikenakan Pajak*. (Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1994).

¹⁸ Devos, K., *The Impact of Tax Professionals upon the Compliance Behavior of Australian Individual Taxpayers*. (Revenue Law Journal, 22(1): 2012), hal.1-26.

¹⁹ Gangl, K., Hofmann, E., & Kirchler, E., *Tax Authorities' Interaction with Tax- payers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust*. (New Ideas in Psychology, 37: 2015), hal.13-23. <https://doi.org/10.1016/j.newidea-psych.2014.12.001>

terhadap kinerja petugas pajak harus lebih ditingkatkan, khususnya petugas pajak di daerah. Secara tidak langsung keberadaan petugas pajak hampir sama dengan konsultan pajak. *Whistleblowing System* sudah dijalankan, buktinya masih saja banyak pegawai pajak yang ditangkap oleh KPK. Setidaknya, ada beberapa modus kejahatan yang selama ini dilakukan oleh pegawai pajak.

Pada peraturan perundang-undangan perpajakan terdapat kategori dari kaidah hukum pajak yang menjadi koridor untuk menyatakan berbuat atau tidak berbuat. Dengan demikian, melakukan perbuatan atau tidak melakukan perbuatan dibidang perpajakan tergolong sebagai kejahatan dibidang perpajakan ketika memenuhi kaidah rumusan hukum pajak.²⁰ Terdapat lima modus operandi dalam kejahatan perpajakan:²¹ *Pertama*, modus dengan tidak melaporkan penjualan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan. Dalam modus ini, hasil penjualan yang dilaporkan dalam SPT masuk ke rekening perusahaan, sedangkan penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT dimasukkan ke dalam rekening pemegang saham atau keluarga. Penerimaan penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT atau karena tidak memungut PPN, yang masuk ke rekening perusahaan akan dicatat sebagai hutang pemegang saham. *Kedua*, modus kejahatan perpajakan dengan menambahkan biaya-biaya fiktif. Dengan membuat kontrak *management/technical/consultant* dengan perusahaan satu grup di luar negeri untuk menimbulkan biaya *management fee/technical fee/consultant fee*. Namun sebenarnya, tidak ada jasa yang dilakukan. Kemudian untuk pelunasan *management fee/technical fee/consultant fee* akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri. Kemudian, perusahaan akan membuat biaya atau kwitansi yang sebenarnya tidak ada biaya yang dikeluarkan, kemudian uang pembiayaan fiktif

²⁰ Saidi, Muhammad Djafar., dan Eka Merdekawati Djafar, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, (Jakarta : PT. RajaGrafindo Persada., Cetakan Pertama, 2011), hal.2.

²¹ Hukumonline.com., *Lima Modus Kejahatan Perpajakan*, (24 Juni 2013).
<https://www.hukumonline.com/berita/baca/lt51c7fa3cc5d4c/lima-modus-kejahatan-perpajakan/>
Diakses Tanggal 25 Desember 2019.

tersebut akan ditransfer dari perusahaan ke rekening penampungan sementara yang selanjutnya akan dibagikan kepada pemegang saham. Selanjutnya, dengan membuat kontrak *hedging* atau *wash-out* secara tanggal mundur, Wajib Pajak (WP) akan dibuat selalu rugi dalam *hedging* atau *wash out* tersebut. Pelunasan kerugian *hedging* atau *wash out* akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri.

Ketiga, menerbitkan atau menggunakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Biasanya, tersangka mendirikan perusahaan dan menerbitkan faktur pajak yang tidak didukung dengan transaksi uang dan barang. Perusahaan didirikan hanya untuk menjual faktur pajak. Selain itu, untuk mengurangi setoran PPN, perusahaan dengan sengaja menambahkan atau membeli faktur pajak masukan dengan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.

Keempat, tidak menyetorkan pajak yang dipotong atau dipungut. Bendaharawan pemerintah memotong PPh 21 atas gaji Pegawai Negeri Sipil (PNS), PPh 23 dan PPh atas proyek pemerintah tetapi tidak melaporkan pemotongan tersebut ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut ke Bank Persepsi.

Kelima, rekayasa ekspor untuk mendapatkan restitusi PPN. Perusahaan eksportir menambahkan ekspor fiktif atau ekspor dari pengusaha yang lain sebagai penjualan ekspor perusahaannya, kemudian akan mencari faktur pajak masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya untuk tujuan restitusi PPN.

Salah satu perkembangan yang terjadi dalam ilmu hukum pada saat ini, yaitu timbul konsep pertanggung jawaban pidana pada korporasi. Konsep ini merupakan konsep baru yang perlu kita pelajari dan fahami. Meskipun konsep pertanggung jawaban pidana pada korporasi banyak menuai pro dan kontra.

Tindak pidana korporasi dibidang perpajakan, yang mana telah disampaikan tentang hal pengaturan mendasar dalam reformasi perpajakan adalah berubahnya sistem perpajakan dari *Government/Official Assessment* menjadi *Self Assessment*. Dengan sistem *Self*

Assessment pemerintah memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak (Pembayar Pajak) untuk menghitung, memperhitungkan sendiri, membayar dan melapor pajak yang tertuang melalui mekanisme pelaporan SPT (Surat Pemberitahuan). Sebelumnya Wajib Pajak baru mempunyai kewajiban membayar pajak terutang setiap tahun, setelah pemerintah menerbitkan surat ketetapan pajak. Tetapi dengan sistem *Self Assessment*, kewajiban dan hak perpajakan diserahkan kepada Wajib Pajak (WP) sendiri dan melaporkannya dengan SPT. Baru kemudian, apabila SPT yang dilaporkan dianggap tidak benar, melalui pemeriksaan terlebih dahulu akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak beserta sanksi administrasi dan/atau sanksi pidana perpajakan.²²

Sedangkan pihak yang mendukung konsep ini berpandangan bahwa apabila korporasi menurut hukum perdata dapat melakukan perbuatan perdata melalui para pengurusnya, maka korporasi secara yuridis dapat pula melakukan perbuatan pidana sehingga dapat dibebani pertanggung jawaban pidana.

Kerangka kerja suatu negara untuk memberantas korupsi dapat mencakup berbagai alat untuk mempromosikan integritas, transparansi dan akuntabilitas, dan untuk mencegah dan menghukum korupsi yang salah di sektor swasta dan publik, di dalam negara dan melintasi perbatasan nasional. Kerangka kerja ini mengambil berbagai bentuk dan dapat melibatkan banyak aktor diantaranya, pejabat terpilih, hakim, polisi, jaksa, otoritas anti-korupsi, regulator perusahaan, auditor, pengawas keuangan, dan ombudsman. Negara-negara menyusun tugas anti korupsi mereka dengan cara yang berbeda, mencerminkan perbedaan dalam sistem hukum dan politik mereka dan pendekatan menyeluruh mereka terhadap penegakan hukum. Suatu kerangka kerja juga akan mencerminkan sejarah suatu negara

²² Ismail, Tjip., *Seminar Tentang Kejahatan Korporasi Yang Berkaitan Dengan Tindak Pidana Korupsi dan Perpajakan*, (Jakarta: 11 September 2017).

<http://www.sthmahmpthm.ac.id/detailpost/seminar-tentang-kejahatan-korporasi-yang-berkaitan-dengan-tindak-pidana-korupsi-dan-perpajakan>

tertentu dan kebutuhan khusus serta kebijakan dalam negerinya, meskipun kebutuhan untuk mengimplementasikan komitmen berdasarkan perjanjian internasional, seperti Konvensi Perserikatan Bangsa-Bangsa Melawan Korupsi (UNCAC/*the United Nations Convention Against Corruption*) dan Konvensi OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) tentang Memerangi Suap Pejabat Publik Asing di Transaksi Bisnis Internasional (OECD *Anty Bribery Convention*).

Dalam kaitannya dengan pengertian tindak pidana dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dikenal dengan istilah *strafbaar feit* dan dalam kepustakaan tentang hukum pidana sering mempergunakan istilah delik, sedangkan pembuat undang-undang merumuskan suatu undang-undang mempergunakan istilah peristiwa pidana atau perbuatan pidana atau tindak pidana. Pendapat beberapa ahli tentang pengertian tindak pidana:

- 1) Menurut Pompe yang dikutip Bambang Poernomo, pengertian *Strafbaar feit* dibedakan menjadi : a.) Definisi menurut teori adalah suatu pelanggaran terhadap norma yang dilakukan karena kesalahan si pelanggar dan diancam dengan pidana untuk mempertahankan tata hukum dan menyelamatkan kesejahteraan umum; b.) Definisi menurut hukum positif adalah suatu kejadian/*feit* yang diancam pidana.²³
- 2) Menurut G.A. van Hamel, sebagaimana yang diterjemahkan oleh Moeljatno di dalam bukunya:²⁴ “*Strafbaar feit* adalah kelakuan orang (*menselijke gedraging*) yang dirumuskan dalam *wet*, yang bersifat melawan hukum, yang patut dipidana (*strafwaardig*) dan dilakukan dengan kesalahan”.
- 3) Simons, memberi batasan pengertian *strafbaar feit* adalah suatu tindakan melanggar hukum yang telah dilakukan dengan sengaja oleh seseorang yang dapat

²³ Poernomo, Bambang., *Pertumbuhan Hukum Penyimpangan di luar Kodifikasi Hukum Pidana*, (Jakarta:Bina Aksara, 1997), hal.86.

²⁴ Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, (Jakarta: Bina Aksara, 1984), hal.56.

dipertanggungjawabkan atas tindakannya dan yang oleh undang-undang telah dinyatakan sebagai suatu tindakan yang dapat dihukum.²⁵

4) E. Utrecht menyatakan tindak pidana ialah dengan istilah peristiwa pidana yang sering juga ia sebut delik, karena peristiwa itu merupakan suatu perbuatan atau sesuatu yang melalaikan maupun akibatnya (keadaan yang ditimbulkan karena perbuatan melalaikan itu).²⁶

5) J.E Jonkers, merumuskan peristiwa pidana ialah perbuatan yang melawan hukum (*wederrechtelijk*) yang berhubungan dengan kesengajaan atau kesalahan yang dilakukan oleh orang yang dapat dipertanggung jawabkan.²⁷

Jadi tindak pidana perpajakan adalah suatu perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan pajak yang menimbulkan kerugian keuangan negara dimana pelakunya diancam dengan hukuman pidana.

Setelah periode pengampunan pajak (*tax amnesty*) berakhir, pemerintah saat ini sedang gencar-gencarnya melakukan berbagai macam cara bahkan tindakan represif bagi oknum-oknum wajib pajak yang enggan membayar pajak. Ancaman kurunganpun diberikan. Kebijakan ini diharapkan dapat meningkatkan subyek pajak maupun obyek pajak. Subyek pajak dapat berupa kembalinya dana-dana yang berada di luar negeri, sedangkan dari sisi obyek pajak berupa penambahan jumlah wajib pajak. Sejalan dengan itu, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan No. 6 Tahun 1983 yang diubah dengan UU No. 16 Tahun 2009 pun menekankan cara pemeriksaan pajak ditujukan supaya wajib pajak patuh. Dengan kata lain, langkah pemeriksaan menjadi tahapan penegakan hukum (*law enforcement*) supaya terjadi peningkatan kepatuhan.

²⁵ Lamintang, P.A.F., *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1997), hal. 34.

²⁶ Moeljatno, *Op.Cit*, hal.20.

²⁷ Jonkers, J.E., *Buku Pedoman Hukum Pidana Hindia Belanda*, (Jakarta: Bina Aksara, 1987), hal.135.

Indonesia pernah menerapkan amnesti pajak pada 1984. Namun pelaksanaannya tidak efektif karena wajib pajak kurang merespons dan tidak diikuti dengan reformasi sistem administrasi perpajakan secara menyeluruh. Disamping itu peranan sektor pajak dalam sistem APBN masih berfungsi sebagai pelengkap saja sehingga pemerintah tidak mengupayakan lebih serius. Pada saat itu penerimaan negara banyak didominasi dari sektor ekspor minyak dan gas bumi. Berbeda dengan sekarang, penerimaan pajak merupakan sumber penerimaan dominan dalam struktur APBN Pemerintah Indonesia. Saat ini, sebagai bentuk reformasi perpajakan salah satu agendanya adalah menerapkan Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty*.

Pajak memiliki dampak yang sangat krusial bagi keberlangsungan pembangunan sebuah negara. Baik itu pembangunan secara jiwanya, atau pembangunan fisik seperti infrastruktur. Dengan menaati aturan pajak yang berlaku, kita dapat mendukung negara untuk melakukan segala macam bentuk pembangunan secara berkelanjutan. Pajak sebagai tulang punggung penerimaan negara merupakan fenomena yang selalu menarik dikaji. Di satu sisi negara membutuhkan pajak sebagai sumber penerimaan terbesar negara, di sisi lain dibutuhkan kesukarelaan yang tinggi dari wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan. Keberadaan hukum pajak sangat menunjang negara dalam pemenuhan tugasnya untuk mewujudkan masyarakat adil dan makmur. Faktor penunjang hukum pajak terlihat pada cara bagaimana negara memperoleh pendanaan dari wajib pajak secara sah menurut hukum dengan tidak melakukan perbuatan yang melanggar hukum.

Pendanaan yang diperoleh negara berasal dari pajak langsung maupun pajak tidak langsung. Ketergantungan negara sangat kuat pada sektor pajak sebagai bentuk partisipasi rakyat dalam kedudukannya sebagai wajib pajak. Penerimaan perpajakan merupakan salah satu pilar penerimaan dalam APBN yang menjadi rencana keuangan tahunan

pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat, hal ini sejalan dengan amanat Pasal 1 angka 1, Pasal 2 dan Pasal 8 Huruf (e) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa:

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara:²⁸

“Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”.

Dari berbagai alternatif sumber pembiayaan pembangunan, peran penerimaan pajak semakin penting karena beberapa hal diantaranya, **pertama**, semakin kecilnya ketergantungan pembiayaan pembangunan dari sumber-sumber yang selama ini menopang penerimaan pajak. **Kedua**, ketatnya likuiditas dan krisis keuangan global menciptakan kesulitan pendanaan pembangunan lewat utang ataupun opsi hibah. **Ketiga**, korelasi antara perpajakan dengan *state building*. **Keempat**, komitmen terhadap reformasi pajak seperti yang tertuang dalam *doha declaration tentang financing for development*.

Bagi negara berkembang, bukanlah tugas yang mudah untuk meningkatkan penerimaan negara di sektor perpajakan, di tengah, *tax ratio* di Indonesia hanya berada dalam kisaran 12 persen. Angka ini tergolong sangat rendah jika dibandingkan dengan rata-rata *tax ratio* negara maju yang berada dalam kisaran di atas 24 persen atau negara berpendapatan menengah lainnya yang berada dalam kisaran 16 sampai dengan 18 persen. Kinerja penerimaan pajak yang belum optimal tersebut juga akibat dari rendahnya kepatuhan pajak di Indonesia. Selain itu, jika menggunakan indikator *tax effort* (penerimaan pajak aktual terhadap potensinya) maka Indonesia hanya memiliki *tax effort* sebesar 0.47, atau penerimaan pajak masih setengah dari apa yang menjadi potensinya. Kinerja penerimaan

²⁸ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

pajak yang belum optimal tersebut juga akibat dari rendahnya kepatuhan pajak di Indonesia.²⁹

Reformasi perpajakan yang komprehensif adalah merupakan faktor utama dalam rangka pemberdayaan strategi pemungutan pajak dengan pendekatan holistik dan berkesinambungan. Pemeriksaan pajak merupakan karakteristik kunci dari mekanisme kepatuhan sukarela dalam sistem *self-assessment* karena dengan semakin tinggi tingkat pemeriksaan akan dapat meningkatkan kepatuhan pajak.³⁰ Dalam sistem *Self-Assessment*, otoritas perpajakan lebih mengandalkan kontrol setelah penyampaian SPT seperti pemeriksaan pajak dan pemeriksaan pajak tersebut merupakan salah satu syarat untuk keberhasilan penerapan sistem *Self-Assessment*³¹. Kepatuhan (*tax compliance*) yang diuji oleh Direktorat Jenderal Pajak menyangkut kepatuhan formal maupun material, di mana proses auditnya tunduk pada Undang-Undang dan peraturan pelaksanaannya tentang pemeriksaan pajak. Di sisi lain, pemeriksaan pajak diharapkan mempunyai pengaruh terhadap peningkatan penerimaan pajak baik yang berasal dari temuan-temuan pemeriksaan maupun peningkatan kepatuhan wajib pajak pada tahun-tahun berikutnya (*subsequent years effect*) maupun dari wajib pajak lainnya (*spillovers effect*)³².

Pada tanggal 1 Juli 2016 menjadi bukti sejarah pemungutan pajak yang mungkin tidak akan terulang lagi kecuali rezim penguasa memiliki pemikiran berbeda di masa mendatang. *Tax amnesty* sangat dibutuhkan karena kondisi kepatuhan wajib pajak masih rendah. Bahkan disadari masih marak aktivitas ekonomi yang belum atau tidak dilaporkan

²⁹ Jaelani, Abdul Qodir., dan Udiyo Basuki., *Tax Amnesty dan Implikasinya Terhadap Reformasi Perpajakan di Indonesia*, (Supremasi Hukum: Vol. 5, No. 2, Desember 2016).

³⁰ Allingham, Michael G, dan Agnar Sandmo., *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, (Journal of Public Economics. Vol. 1. No. 3-4: 1972), hal. 323-338. Diakses tanggal 29 Desember 2019.

³¹ Okello, Andrew., *Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment*, (International Monetary Fund: Business & Economics, Mar 11, 2014). <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1441.pdf>. Diakses tanggal 29 Desember 2019.

³² Ilyas, Wirawan B., *Pemeriksaan pajak pasca Tax Amnesty*, (BeritaSatu.com, 10 Juli 2017). <http://www.beritasatu.com/investor/440684-pemeriksaan-pajak-pasca-tax-amnesty.html>. Diakses tanggal 29 Desember 2019.

kepada otoritas pajak dan sengaja menghindarkan diri dari pajak pada umumnya, dengan cara legal (*tax avoidance*), illegal (*tax evasion*) atau sengaja menunggak pembayaran pajak karena memang tidak mau bayar pajak. Problem kepatuhan pajak menginisiasi pengambil kebijakan mencari terobosan kebijakan mendorong naiknya kepatuhan pajak.

Undang-undang Pengampunan Pajak Nomor 11 Tahun 2016 (dikenal sebagai *tax amnesty*- berlaku sejak 1 Juli 2016) menjadi pedoman bersama memahami pentingnya membayar pajak menjadi landasan mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan lebih berkeadilan serta perluasan basis data pajak lebih valid. Hubungan hukum dan keadilan pula dapat diamati pada setiap tujuan hukum. Mulai dari tujuan hukum ajaran etis, ajaran prioritas baku hingga ajaran kasusistis. Satupun dari ajaran tersebut tidak ada yang dapat melepaskan diri dari tujuan hukum pada sisi keadilannya. Hanya saja dilengkapi dengan tujuan hukum lain seperti kepastian, kemanfaatan, dan *predictability*.

Termasuk pula bagi pembentuk perundang-undangan sekalipun konsisten untuk melepaskan diri dari sisi keadilan sebagai salah satu tujuan hukum, pada hakikatnya masih dituntut untuk merumuskan teori hukum berdimensi keadilan yang dapat mendukung pentingnya undang-undang tertentu dilembagakan dalam lembaga negara. Bahwa dalam setiap perundang-undangan selalu dilengkapi dengan konsideran menimbang, mengatur, menetapkan. Perlu diketahui di dalam konsideran menimbang tersebut, terdapat pertimbangan filsufis yang mencatat tujuan hukum sebagai keadilan atas pembentukan Undang-Undang itu.³³

Dari perspektif hukum, apabila wajib pajak melakukan pelanggaran hukum, mestinya dihukum. Jika wajib pajak tidak patuh bayar pajak mesti diberi sanksi. Bahkan yang sudah melakukan pidana pajak mesti dihukum supaya jera. Akan tetapi, instrumen *tax amnesty* dapat dilihat pada sisi manfaat bagi penerimaan negara. Negara butuh dana

³³ Mertokusumo, Soedikno., *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, (Yogyakarta: Liberty, 2005), Hal. 78.

membangun berbagai macam fasilitas publik karena kebutuhan akan dana merupakan persoalan utama bangsa untuk membangun.

Tax amnesty dapat disikapi sebagai suatu kebijakan hukum yang memberikan manfaat bagi banyak orang. Hal ini sejalan dengan apa yang dikatakan Jeremy Bentham (1748-1832) bahwa hukum merupakan penyokong kebahagiaan untuk memberi kebahagiaan bagi sebanyak-banyaknya orang³⁴. Menurutnya, aksi-aksi pemerintah harus selalu diarahkan untuk meningkatkan kebahagiaan sebanyak mungkin orang. Gagasan Bentham mengenai reformasi hukum, peranan konstitusi dan penelitian sosial bagi pengembangan kebijakan sosial membuatnya dikenal sebagai “bapak kesejahteraan negara” (*father of welfare states*).

Program pengampunan pajak (*tax amnesty*) telah sukses untuk melaksanakan amanah Undang-Undang. Paska berakhirnya program *tax amnesty* pada 31 Maret 2017, yang menjadi pertanyaan pokok adalah bagaimana sisi hukum (keadilan dan kepastian hukum) *pasca tax amnesty* ? . Persoalan keadilan dan kepastian menjadi penting terlebih dua hal pokok tersebut menjadi asas yang ditekankan dalam UU. *Pertama*, pemerintah telah mengeluarkan aturan baru sebagai tindak lanjut dari *pasca tax amnesty* yang tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 165/PMK.03/2017 yang ditetapkan tanggal 17 November 2017 serta *Kedua*, diundangkan tanggal 20 November 2017 tentang perubahan kedua atas PMK Nomor 118/PMK.03/2016 tentang pelaksanaan undang-undang nomor 11 Tahun 2016 tentang pengampunan pajak. Periode setelah *tax amnesty* berakhir, akan diberlakukan sanksi yang tegas bagi mereka yang tidak patuh pajak. Sehingga diperlukan reformasi kelembagaan DJP secara bersamaan untuk dapat mendeteksi kecurangan wajib pajak pasca pemberlakuan *tax amnesty*. Disamping itu, untuk membangun kepatuhan sukarela (*voluntary tax compliance*) untuk membayar pajak paska *tax amnesty* diharuskan

³⁴ Tanya, Bernard L. *et al.*, *Teori Hukum: Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan. Generasi*, (Yogyakarta: Penerbit Genta Publishing, 2010).

adanya transparansi penggunaan uang pajak (anggaran) serta alokasinya yang tepat sasaran dan berkeadilan.³⁵

Peraturan pelaksana tersebut sebelumnya, selain mengatur soal pemberian ‘ampunan’ atau insentif bagi peserta *tax amnesty* maupun bukan untuk terbebas dari sanksi administrasi yang mencapai 200% bagi harta yang terbukti belum dilaporkan, juga mengatur soal kemudahan mendapatkan fasilitas bebas pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) terkait dengan balik nama aset berupa tanah dan bangunan. Dalam PMK ini, memberikan kesempatan kepada seluruh wajib pajak untuk mengungkapkan seluruh harta dalam SPT dan membayar sesuai dengan tarif normal yang diatur dalam PP Nomor 36 Tahun 2017³⁶, adapun mengenai tarifnya untuk WP Badan sebesar 25%, untuk WP orang pribadi (OP) sebesar 30%, dan WP tertentu sebesar 12,5%. Batas waktu untuk mengungkapkan juga tidak diatur secara pasti, melainkan hanya sampai sebelum Ditjen Pajak menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) mengenai harta yang belum diungkapkan.³⁷

Pajak Penghasilan yang bersifat final terutang pada: a). Akhir Tahun Pajak 2016, untuk penghasilan tertentu berupa Harta Bersih yang diperlakukan atau dianggap sebagai penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (4) Undang-undang Pengampunan Pajak; b). Saat diterbitkan surat perintah pemeriksaan untuk melakukan pemeriksaan dalam rangka menghitung Pajak Penghasilan atas penghasilan tertentu berupa Harta Bersih yang diperlakukan atau dianggap sebagai penghasilan, untuk penghasilan tertentu berupa Harta bersih yang diperlakukan atau dianggap sebagai penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (2) dan ayat (2) Undang-undang Pengampunan Pajak; dan/atau c). Saat

³⁵ Ngadiman dan D. Huslin., *Pengaruh Sunset Policy, Tax Amnesty, dan Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kembangan)*, (Jakarta:Jurnal Akuntansi 19(2), 2015), hal. 225-241.

³⁶ Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2017 *Tentang Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih Yang Diperlakukan Atau Dianggap Sebagai Penghasilan*.

³⁷ Pengampunan Pajak.com., *Aturan Pajak Bebas Sanksi 200% Telah Terbit.*, Berita tanggal 23 November 2017. <https://pengampunanpajak.com/2017/11/23/aturan-pajak-bebas-sanksi-200-telah-terbit-2/>. Diakses tanggal 15 Des2017.

diterbitkan Surat Pembetulan atas Surat Keterangan yang berisi penyesuaian nilai Harta yang diberikan Pengampunan Pajak, untuk penghasilan tertentu berupa Harta Bersih yang diperlakukan atau dianggap sebagai Harta Bersih yang belum atau kurang diungkapkan akibat penyesuaian nilai Harta berdasarkan Surat Pembetulan atas Surat Keterangan.

Manfaat fasilitas Pengampunan Pajak khususnya Pembebasan Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak adalah: (i) Dibebaskannya Wajib Pajak dari Pajak Penghasilan yang terutang atas tambahan yang belum dilaporkan, (ii) Tidak dikenakan sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan, (iii) Tidak akan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan, (iv) Penghentian proses pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan atau penyidikan, (v) Jaminan kerahasiaan data pengampunan pajak, (vi) Pembebasan pajak penghasilan untuk balik nama harta tambahan. Sehingga pada intinya Pengampunan Pajak merupakan alternatif untuk menghindari resiko dikenakannya pajak dan sanksi di kemudian hari setelah jangka waktu Pengampunan Pajak berakhir, apabila Direktorat Jenderal Pajak menemukan harta wajib pajak yang belum dilaporkan. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (2) dan (4) Undang-Undang Pengampunan Pajak sebagai berikut:

Pasal 18 Ayat (2) dalam hal:

- a. Wajib Pajak tidak menyampaikan surat pernyataan sampai dengan periode pengampunan pajak berakhir; dan
- b. Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai harta wajib pajak yang diperoleh sejak tanggal 01 Januari 1985 s.d 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam surat dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.

Atas harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada saat ditemukannya data atau informasi mengenai harta dimaksud paling lama 3 (tiga) tahun terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku.

Ayat (4)

Atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dikenai pajak dan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Menurut Undang-Undang No. 6 tahun 1983 yang telah diubah beberapa kali, terakhir sebagaimana diubah dalam Undang- Undang No. 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Undang- Undang KUP), Sanksi dalam Perpajakan terbagi atas: (i) Sanksi Administratif berupa Sanksi denda, bunga, dan kenaikan. (ii) Sanksi Pidana berupa denda pidana, kurungan dan penjara, bahkan pasal 44 B Undang-Undang KUP, dinyatakan bahwa bila terdapat unsur pidana perpajakan maka sanksi yang mendera Wajib Pajak non Amnesti Pajak adalah 400 % (empat ratus persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayarkan atau jumlah pajak yang seharusnya tidak dikembalikan (Sosialisasi *Tax Amnesty*, 2016).

Terkait pemberlakuan *Automatic Exchange of Information* (AEOI) yang sudah mulai diberlakukan di seluruh dunia per September 2017, pada prinsipnya Wajib Pajak sudah tidak bisa lagi menyembunyikan harta (di manapun) dari otoritas pajak (Sosialisasi *Tax Amnesty*, 2016). Sehingga langkah wajib pajak untuk memanfaatkan fasilitas Pengampunan Pajak menjadi pilihan yang layak dipertimbangkan untuk menghindari kerugian lebih besar di kemudian hari.

Berdasarkan uraian tersebut sebelumnya, pembahasan dalam penelitian disertasi ini menjadi penting, karena berhubungan dengan banyak literatur yang meneliti tentang hal-hal yang terkait dengan keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam penerapan Pasal 18 Ayat (2) dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak. Beberapa studi dengan pilihan metodologi yang berbeda, telah memberikan matriks yang menyoroti temuan penting dalam penelitian sebelumnya yang kemudian didefinisikan dan diposisikan pada topik penelitian ini. Pada bagian ini disajikan secara lebih rinci meskipun tidak lengkap untuk literatur sebelumnya yang paling dapat dibandingkan dengan topik penelitian ini.

Sejumlah studi penelitian tentang hal yang terkait dengan “Keberadaan Dan Implikasi Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak Dan Implikasinya Terhadap Kepastian Hukum Wajib Pajak” telah memberikan motivasi untuk menentukan fokus masalah yang diteliti dalam Disertasi ini, diantaranya adalah :

Nanang Solihin³⁸ meneliti disertasi tentang “Harmonisasi Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia dengan KUH-Pidana Dalam Rangka Pengembangan Hukum Perpajakan Indonesia”. Hasil penelitian dengan metode penelitian hukum normatif, dengan model pendekatan kasus, menunjukkan bahwa penegakan hukum pidana perpajakan, dalam realitasnya menimbulkan banyak persoalan, yang paling mendasar yakni ketika sanksi pidana pajak mulai diterapkan kepada Wajib Pajak (WP), tampaknya penerapan sanksi tersebut menimbulkan keresahan di kalangan pelaku bisnis. Persoalan pajak (hukum pajak) sebagai bagian dari hukum administrasi negara, sejatinya diselesaikan melalui cara -cara hukum administrasi, bukan hukum pidana. Justru hal ini menimbulkan ketidakharmonisan hukum. Dalam perkara administrasi, cara penyelesaian sengketa pajak, dapat diselesaikan, namun cara administrasi tidak dapat digunakan untuk menyelesaikan kejahatan pajak yang dimensinya luas. Penerapan *ultimum remedium* dalam ketentuan perpajakan lebih di lihat pada skala prioritas yang akan dituju yaitu lebih ditekankan pada optimalisasi penerimaan negara, bukan pada aspek pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP.

Pasal 44B

- (1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.
- (2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada at (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan

³⁸ Solihin, Nanang., *Harmonisasi Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia dengan KUH-Pidana Dalam Rangka Pengembangan Hukum Perpajakan Indonesia*. (Bandung:Disertasi Universitas Pasundan,2018). <http://repository.unpas.ac.id/id/eprint/33810>

ditambah dengansanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.³⁹

Dalam konteks penegakan hukum pidana, justru ini menimbulkan polemik, sehingga ketidakharmonisan hukum, tidak hanya ditemukan dalam tataran aturan legal formal saja, pada tataran penegakan hukum juga ditemukan ketidakharmonisan. Sebagai langkah untuk dapat keluar dari polemik ini adalah, bahwa perlu segera mungkin untuk dilakukan pembaharuan hukum pajak, demi terciptakan perkembangan hukum pajak di masa yang akan datang, sehingga persoalan penegakan hukum dapat segera mungkin diperbaiki, sesuai dengan perkembangan jaman.

Wulandari⁴⁰ meneliti tentang “Pengganti Pidana Denda Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan”. Hasil penelitian dan pembahasan disimpulkan berdasarkan rumusan masalah dalam penelitiannya yaitu : (1) filosofi pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, (2) karakteristik pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Hasil Penelitian menunjukkan bahwa, mengingat bentuk pengganti pidana denda dalam UU KUP hanya berupa pidana kurungan, maka direkomendasikan dalam revisi UU KUP untuk mendahulukan perampasan asset terpidana sebagai wujud pengembalian kerugian pada pendapatan negara, namun apabila asset terpidana belum mencukupi maka sisa denda yang belum dibayarkan dapat dikenakan pidana kurungan. Hasil penelitian ini diharapkan adanya konseptual dan *legal reform* terkait pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, sehingga untuk menjamin kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan, maka penjatuhan pengganti pidana denda dalam tindak pidana di

³⁹ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*

⁴⁰ Wulandari, Putu Ayu., *Pengganti Pidana Denda Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*. (Surabaya: Disertasi Universitas Air Langga, 2019). <http://lib.unair.ac.id>

bidang perpajakan harus dicantumkan dalam putusan pengadilan dan ditindaklanjuti dengan eksekusi putusan pengadilan oleh Jaksa selaku eksekutor.

Edy Gunawan⁴¹ dalam penelitiannya tentang “Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Patuh Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa norma hukum keadilan bagi wajib pajak yang patuh paska Pengampunan Pajak dapat dipahami sebagai bentuk keadilan komutatif dan keadilan prosedural. Parameter norma hukum kewajaran dalam pemungutan pajak dapat dilihat dari adanya perlakuan yang adil dan setara terhadap Wajib Pajak serta adanya perlindungan warga negara dari tindakan pemerintahan penguasa dalam pemungutan suara untuk pemungutan pajak itu sendiri. Efektivitas norma hukum keadilan bagi Wajib Pajak yang patuh paska Pengampunan Pajak dapat diwujudkan dengan meningkatkan dan mengembangkan lima faktor penegakan hukum perpajakan yang memenuhi nilai-nilai Keadilan komutatif yang memperlakukan semua orang sama dan sama seperti pelaksanaan keadilan prosedural murni. Menetapkan keadilan dengan mengacu pada konsep keadilan prosedural murni dan keadilan komutatif, keadilan akan menciptakan kepastian hukum bagi masyarakat adil yang terkait dengan *tax amnesty* yang merupakan rekonsiliasi nasional untuk menghapus kesalahan masa lalu Wajib Pajak, sehingga keadilan dan kenyamanan dalam upaya yang diharapkan buat kepatuhan bagi Wajib Pajak.

Asri Agung Putra⁴², dalam penelitian disertasinya tentang “Tindak Pidana Korupsi di Bidang Perpajakan”, bertujuan untuk menganalisis dan menemukan filosofi tindak pidana korupsi di bidang perpajakan serta yang kedua untuk menganalisis dan menemukan karakteristik tindak pidana perpajakan yang berimplikasi tindak pidana korupsi. Hasil

⁴¹ Gunawan, Edy., *Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Patuh Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak*. (Jakarta: Disertasi Universitas Pelita Harapan, 2019).

⁴² Putra, Asri Agung., *Tindak Pidana Korupsi di Bidang Perpajakan*, (Surabaya: Disertasi Universitas Airlangga, 2017). <http://lib.unair.ac.id>

penelitian menunjukkan bahwa hal itu berlandaskan pada filosofi pengaturan tindak pidana korupsi di bidang perpajakan yaitu kepastian hukum dalam pemungutan pajak, keadilan bagi wajib pajak dan masyarakat, pengawasan terhadap pelaksanaan wewenang dan diskresi pegawai Dirjen Pajak, tindak pidana perpajakan melibatkan pegawai Dirjen Pajak serta perlindungan dan peningkatan penerimaan pajak. Berdasarkan hasil penelitian disimpulkan bahwa ada beberapa karakteristik tindak pidana perpajakan yang berimplikasi tindak pidana korupsi yaitu tindakan pegawai Dirjen Pajak yang merugikan keuangan negara: tindak pidana suap, penyalahgunaan wewenang atau jabatan dan tindak pidana gratifikasi. Kesimpulan ketiga karakteristik tindak pidana perpajakan yang berimplikasi tindak pidana korupsi tersebut hanya berlaku bagi pegawai Dirjen Pajak. Adapun prinsip-prinsip hukum dalam penegakan tindak pidana perpajakan yang berimplikasi pada tindak pidana korupsi yaitu prinsip *premium remidium* bagi pegawai Dirjen Pajak, dan *ultimum remidium* bagi wajib pajak, prinsip *lex specialis sistematic* dan prinsip pembatasan pemberlakuan penyertaan pembantuan.

Abdullah⁴³ dalam penelitiannya terhadap “Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Atas Penggunaan Wewenang Pemerintah Dalam Rangka Pengawasan Pajak”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pajak sangat penting bagi suatu negara untuk memenuhi anggaran yang diperlukan untuk membiayai organisasi Pemerintah. Ketersediaan anggaran dari penerimaan pajak menentukan kehidupan suatu negara dan suatu bangsa, yaitu untuk mewujudkan tujuan negara. Negara yang diwakili oleh Pemerintah selalu berupaya meningkatkan pendapatannya dari pajak. Untuk meningkatkan pendapatan dari penerimaan pajak, Pemerintah melakukan serangkaian tindakan terutama untuk menerapkan fungsi pengawasan wajib pajak. Pengawasan wajib pajak yang secara teknis dilakukan oleh

⁴³ Abdullah, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Atas Penggunaan Wewenang Pemerintah Dalam Rangka Pengawasan Pajak*. (Surabaya: Disertasi Universitas Airlangga, 2013). <http://lib.unair.ac.id>

Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Indonesia dilakukan di bawah wewenang pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Hasil pengawasan ini menjadi referensi bagi Pemerintah dalam mengambil beberapa tindakan seperti menerbitkan surat ketetapan pajak dan memberikan sanksi. Penggunaan wewenang ini untuk mengambil tindakan di bidang perpajakan mungkin menyebabkan persepsi yang berbeda dari wajib pajak. Kesalahpahaman ini berpotensi menyebabkan perselisihan pajak antara petugas pajak dan wajib pajak. Untuk wajib pajak yang keberatan, perlindungan hukum dilakukan dalam dua bentuk. Mereka adalah upaya administratif dengan mengajukan keberatan dan upaya hukum melalui gugatan hukum dan naik banding ke pengadilan pajak dan peninjauan kembali oleh Mahkamah Agung Indonesia.

Sarwirini⁴⁴ dalam penelitiannya tentang, “Kepatuhan Hukum Dalam Konteks Kebijakan Kriminal di Bidang Perpajakan”. Penelitian ini ditujukan pada dua permasalahan yakni landasan filosofi dan prinsip-prinsip *restorative justice* dalam penegakan hukum dan mengenai apakah filosofi dan prinsip-prinsip *restorative justice* tersebut juga menjadi landasan penegakan hukum pajak di Indonesia, melalui upaya penagihan pajak, pemeriksaan pajak, dan juga penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Permasalahan tersebut diteliti mengingat pelanggaran hukum di bidang perpajakan berakibat kerugian keuangan negara, sementara pajak merupakan kontribusi atau pengalihan kekayaan wajib pajak kepada negara yang digunakan untuk kesejahteraan masyarakat.

⁴⁴ Sarwirini, *Kepatuhan Hukum Dalam Konteks Kebijakan Kriminal di Bidang Perpajakan*. Disertasi (Surabaya: Universitas Airlangga, 1998), <http://lib.unair.ac.id>

Tabel.1.1 Matriks Penelitian Terdahulu

(Bersambung)

No.	Nama Peneliti	Tahun	Hasil Penelitian
1	Nanang Solihin	2018	<p>Hasil penelitian dengan metode penelitian hukum normatif, dengan model pendekatan kasus, menunjukkan bahwa penegakan hukum pidana perpajakan, dalam realitasnya menimbulkan banyak persoalan, yang paling mendasar yakni ketika sanksi pidana pajak mulai diterapkan kepada Wajib Pajak (WP), tampaknya penerapan sanksi tersebut menimbulkan keresahan di kalangan pelaku bisnis. Persoalan pajak (hukum pajak) sebagai bagian dari hukum administrasi negara, sejatinya diselesaikan melalui cara - cara hukum administrasi, bukan hukum pidana. Justru hal ini menimbulkan ketidakharmonisan hukum. Dalam perkara administrasi, cara penyelesaian sengketa pajak, dapat diselesaikan, namun cara administrasi tidak dapat digunakan untuk menyelesaikan kejahatan pajak yang dimensinya luas. Penerapan <i>ultimum remedium</i> dalam ketentuan perpajakan lebih di lihat pada skala prioritas yang akan dituju yaitu lebih ditekankan pada optimalisasi penerimaan negara, bukan pada aspek pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP. Dalam konteks penegakan hukum pidana, justru ini menimbulkan polemik, sehingga ketidakharmonisan hukum, tidak hanya ditemukan dalam tataran aturan legal formal saja, pada tataran penegakan hukum juga ditemukan ketidakharmonisan. Sebagai langkah untuk dapat keluar dari polemik ini adalah, bahwa perlu segera mungkin untuk dilakukan pembaharuan hukum pajak, demi terciptakan perkembangan hukum pajak di masa yang akan datang, sehingga persoalan penegakan hukum dapat segera mungkin diperbaiki, sesuai dengan perkembangan jaman.</p>
2	Putu Ayu Wulandari	2019	<p>Hasil Penelitian menunjukkan bahwa, mengingat bentuk pengganti pidana denda dalam UU KUP hanya berupa pidana kurungan, maka direkomendasikan dalam revisi UU KUP untuk mendahulukan perampasan asset terpidana sebagai wujud pengembalian kerugian pada pendapatan negara, namun apabila asset terpidana belum mencukupi maka sisa denda yang belum dibayarkan dapat dikenakan pidana kurungan. Hasil penelitian ini diharapkan adanya konseptual dan <i>legal reform</i> terkait pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, sehingga untuk menjamin kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan, maka penjatuhan pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan harus dicantumkan dalam putusan pengadilan dan ditindaklanjuti dengan eksekusi putusan pengadilan oleh Jaksa selaku eksekutor.</p>

Tabel 1.1 Matriks Penelitian Terdahulu (Sambungan Sebelumnya)

No.	Nama Peneliti	Tahun	Hasil Penelitian
3	Edy Gunawan	2017	Efektivitas norma hukum keadilan bagi Wajib Pajak yang patuh pasca Pengampunan Pajak dapat diwujudkan dengan meningkatkan dan mengembangkan lima faktor penegakan hukum perpajakan yang memenuhi nilai-nilai Keadilan komutatif yang memperlakukan semua orang sama dan sama seperti pelaksanaan keadilan prosedural murni. Menetapkan keadilan dengan mengacu pada konsep keadilan prosedural murni dan keadilan komutatif, Keadilan akan menciptakan kepastian hukum bagi masyarakat adil yang terkait dengan <i>tax amnesty</i> yang merupakan rekonsiliasi nasional untuk menghapus kesalahan masa lalu Wajib Pajak, sehingga keadilan dan kenyamanan dalam upaya yang diharapkan buat kepatuhan bagi Wajib Pajak.
4	Asri Agung Putra	2017	Hasil penelitian menyimpulkan bahwa ada beberapa karakteristik tindak pidana perpajakan yang berimplikasi tindak pidana korupsi yaitu tindakan pegawai Dirjen Pajak yang merugikan keuangan negara: tindak pidana suap, penyalahgunaan wewenang atau jabatan dan tindak pidana gratifikasi. Kesimpulan ketiga karakteristik tindak pidana perpajakan yang berimplikasi tindak pidana korupsi tersebut hanya berlaku bagi pegawai Dirjen Pajak. Adapun prinsip-prinsip hukum dalam penegakan tindak pidana perpajakan yang berimplikasi pada tindak pidana korupsi yaitu prinsip <i>premium remidium</i> bagi pegawai Dirjen Pajak, dan <i>ultimum remidium</i> bagi wajib pajak, prinsip <i>lex specialis sistematic</i> dan prinsip pembatasan pemberlakuan penyertaan pembantuan.
5	Abdullah	2013	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pajak sangat penting bagi suatu negara untuk memenuhi anggaran yang diperlukan untuk membiayai organisasi Pemerintah. Ketersediaan anggaran dari penerimaan pajak menentukan kehidupan suatu negara dan suatu bangsa, yaitu untuk mewujudkan tujuan negara. Negara yang diwakili oleh Pemerintah selalu berupaya meningkatkan pendapatannya dari pajak. Untuk meningkatkan pendapatan dari penerimaan pajak, Pemerintah melakukan serangkaian tindakan terutama untuk menerapkan fungsi pengawasan wajib pajak. Pengawasan wajib pajak yang secara teknis dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Indonesia dilakukan di bawah wewenang pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Hasil pengawasan ini menjadi referensi bagi Pemerintah dalam mengambil beberapa tindakan seperti(bersambung)

Tabel 1.1 Matriks Penelitian Terdahulu (Sambungan Sebelumnya)

No.	Nama Peneliti	Tahun	Hasil Penelitian
5	Abdullah	2013menerbitkan surat ketetapan pajak dan memberikan sanksi. Penggunaan wewenang ini untuk mengambil tindakan di bidang perpajakan mungkin menyebabkan persepsi yang berbeda dari wajib pajak. Kesalahpahaman ini berpotensi menyebabkan perselisihan pajak antara petugas pajak dan wajib pajak. Untuk wajib pajak yang keberatan, perlindungan hukum dilakukan dalam dua bentuk. Mereka adalah upaya administratif dengan mengajukan keberatan dan upaya hukum melalui gugatan hukum dan naik banding ke pengadilan pajak dan peninjauan kembali oleh Mahkamah Agung Indonesia.
6	Sarwirini	1998	Hasil penelitian menunjukkan bahwa filosofi dan prinsip-prinsip <i>restorative justice</i> secara proporsional melandasi pengaturan dan pelaksanaan penegakan hukum pajak dibandingkan dengan prinsip-prinsip represif atau <i>retributive justice</i> sehingga berimplikasi terhadap peningkatan pendapatan negara dari sektor pajak serta sekaligus tercapainya perlindungan wajib pajak.

Sumber : Diolah sendiri

Berdasarkan uraian penelitian terdahulu maupun pada aspek fenomena empiris tersebut di atas tersebut di atas, telah menjadi motivasi utama yang mendorong untuk melakukan penelitian yang lebih mendalam tentang bagaimana “Keadilan dan Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penerapan Pasal 18 Ayat (2) Undang--Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak”.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan penjelasan pada bagian sebelumnya, maka dapat dirangkum bahwa fenomena rumusan masalah yang mengemuka dalam penelitian ini adalah:

1. Bagaimana pengaturan tentang Keadilan dan Kepastian Hukum dalam Pasal 18 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak yang dapat meningkatkan penerimaan pajak negara melalui peningkatan *tax compliance*?
2. Bagaimana Implementasi Keadilan dan Kepastian Hukum Dalam Pasal 18 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak bagi wajib pajak ?

3. Bagaimana Konsepsi Pengaturan yang Ideal Tentang Keadilan dan Kepastian Hukum Dalam Pasal 18 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak ?

1.3. Keaslian Penelitian

Berdasarkan penelitian dan penelusuran yang dilakukan, baik terhadap hasil-hasil penelitian terdahulu yang sudah ada maupun yang sedang dilakukan khususnya pada Program Doktor Ilmu Hukum Pasca Sarjana, Universitas Pelita Harapan, belum ada penelitian yang menyangkut topik bahasan disertasi “Keadilan dan Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penerapan Pasal 18 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak ”.

Dilihat dari titik permasalahan dari masing-masing penelitian sebelumnya di atas, terdapat perbedaan permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian ini. Dengan demikian keaslian penelitian ini baik dari segi substansi maupun dari segi permasalahan sehingga dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah.

1.4. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Untuk mengetahui dan menganalisis tentang pengaturan Keadilan dan Kepastian Hukum pada Pasal 18 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dapat meningkatkan *tax compliance* wajib pajak.
- 2) Untuk mengetahui dan menganalisis implementasi keadilan dan kepastian hukum dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bagi yang mengikuti program pengampunan pajak
- 3) Untuk mengetahui dan menganalisis konsepsi yang ideal pada Pasal 18 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak untuk memberikan keadilan dan kepastian hukum.

1.5. Manfaat Penelitian

Manfaat dari penelitian ini adalah:

1) Bagi pengembangan ilmu:

Secara teoritis hasil penelitian ini merupakan sumbangan bagi perkembangan ilmu pengetahuan hukum pajak khususnya tentang implementasi serta menambah khasanah perpustakaan.

2) Bagi praktisi:

Penelitian ini diharapkan dapat dipertimbangkan sebagai bahan pegangan dan rujukan bagi para akademisi, notaris, pengacara, mahasiswa dan masyarakat umum, dalam hal mempelajari tentang pengaruh *tax compliance* paska implementasi dari Pasal 18 Ayat 2 Undang-Undang Pengampunan Pajak Nomor 11 Tahun 2016 terhadap keadilan dan kepastian hukum.

1.6. Sistematika Penelitian

Sistematika dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Bab I Pendahuluan berisi tentang latar belakang masalah, rumusan masalah, keaslian penelitian, tujuan penelitian, manfaat penelitian, tinjauan pustaka, metode penelitian dan sistematika penelitian.

Bab II Tinjauan Pustaka berisi tentang teori hukum pajak serta teori hukum lainnya yang terkait; Teori tujuan hukum Gustav Radbruch; Teori Kepastian Hukum; Teori yang terkait dengan aspek kesadaran dan kepatuhan hukum serta aspek kepastian hukum dengan mengacu teori sistem hukum Lawrence M Friedman. Juga pembahasan tentang konsep *tax amnesty* (pengampunan pajak), konsepsi pemungutan pajak dan faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum serta hal-hal lainnya yang terkait dengan topik disertasi.

Bab III Metode Penelitian

Pembahasan dalam sistematika terdiri dari tahapan berikut: Pengertian Penelitian Hukum; Jenis Penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif; Pendekatan penelitian; serta Sifat analisis pembahasan.

Bab IV Analisis Pembahasan berupa analisa terhadap rumusan masalah.

Merupakan analisa pembahasan yang dilakukan terhadap 3 (tiga) rumusan masalah yang telah ditentukan dalam bahasan Bab I dengan menggunakan teori yang telah diuraikan pada Bab II.

Bab V Kesimpulan dan Saran merupakan kesimpulan atas analisis hasil penelitian dan saran-saran terhadap hasil penelitian.

