

**ANALISIS KEBIJAKAN PENANGANAN TINDAK
PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN OLEH
DIREKTORAT JENDRAL PAJAK**

TESIS

*Diajukan Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat
Memperoleh Gelar Magister Hukum
Dalam Bidang Hukum Pidana*

Oleh:

DESTIANA SEMBIRING

NPM: 2120010098



UMSU

Unggul | Cerdas | Terpercaya

**PROGRAM MAGISTER ILMU HUKUM
PROGRAM PASCA SARJANA
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
MEDAN
2024**

PENGESAHAN TESIS

Nama : **DESTIANA SEMBIRING**
Nomor Induk Mahasiswa : 2120010098
Prodi : Magister Ilmu Hukum
Judul Tesis : **ANALISIS KEBIJAKAN PENANGANAN TINDAK
PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN OLEH
DIREKTORAT JENDRAL PAJAK**

Pengesahan Tesis

Medan, Mei 2024

Komisi Pembimbing

Pembimbing I



Pembimbing II



Assoc.Prof. Dr. ADI MANSAR, S.H., M.Hum Assoc. Prof. Dr. MASITAH POHAN, S.H., M.Hum

Diketahui

Direktur



Prof. Dr. TRIONO EDDY, SH.,M.Hum

Ketua Program Studi



Dr. ALPI SAHARI, SH.M.Hum.

Unggul | Cerdas | Terpercaya

PENGESAHAN

**ANALISIS KEBIJAKAN PENANGANAN TINDAK PIDANA DI BIDANG
PERPAJAKAN OLEH DIREKTORAT JENDRAL PAJAK**

DESTIANA SEMBIRING

2120010098

Tesis ini telah dipertahankan dihadapan Komisi Penguji yang dibentuk oleh Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, Dinyatakan Lulus dalam Ujian Tesis dan berhak menyangand Gelar Magister Hukum (M.H)

Pada hari Kamis, 25 Januari 2024

Komisi Penguji

- 1. Prof. Dr. TRIONO EDDY, SH., M.Hum**
Ketua
- 2. Dr. AGUSTA RIDHA MININ, S.H., M.H.**
Sekretaris
- 3. Assoc. Prof. Dr. IDA NADIRAH, S.H., M.H**
Anggota

1.

2.

3.

UMSU

Unggul | Cerdas | Terpercaya

PERNYATAAN

ANALISIS KEBIJAKAN PENANGANAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN OLEH DIREKTORAT JENDRAL PAJAK

Dengan ini penulis menyatakan bahwa :

1. Tesis ini disusun sebagai syarat untuk memperoleh gelar Magister pada Program Magister Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara benar merupakan hasil karya peneliti sendiri.
2. Tesis ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana, magister, dan/atau doktor), baik di Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara maupun di perguruan tinggi lain.
3. Tesis ini adalah murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Komisi Pembimbing dan masukan Tim Penguji.
4. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar Pustaka.
5. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya. Apabila di kemudian hari ternyata ditemukan seluruh atau sebagian tesis ini bukan hasil karya penulis sendiri atau adanya plagiat dalam bagian-bagian tertentu, penulis bersedia menerima sanksi pencabutan gelar akademik yang penulis sandang dan sanksi lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Medan, Mei 2024

Penulis,

DESTIANA SEMBIRING
NPM: 2120010098

ABSTRAK
ANALISIS KEBIJAKAN PENANGANAN TINDAK PIDANA DI BIDANG
PERPAJAKAN OLEH DIREKTORAT JENDRAL PAJAK

DESTIANA SEMBIRING

NPM: 2120010098

Dalam hukum pajak disamping ada sanksi administrasi terdapat sanksi pidana yang dijatuhkan untuk pelanggaran dan kejahatan. Hukum pidana seperti yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum KUHP dan yang terdapat diluarnya, yaitu dalam ketentuan-ketentuan yang khusus (*lex specialist*) Metode penelitian yang digunakan adalah studi pustaka, sedangkan metode analisis datanya menggunakan metode analisis kualitatif. Dari hasil analisis yang dilakukan terhadap fokus penelitian ini, maka Strategi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan tetapi dapat mengganggu aspek keadilan hukum bagi wajib pajak dan sekaligus hak hukum Wajib Pajak (masyarakat) secara keseluruhan. Pengaturan kewenangan penyidik PPNS dalam menyidik tindak pidana di bidang perpajakan bersifat monopoli, pelaksanaan penyidikan yang dilakukan oleh PPNS Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan sudah sesuai dengan aturan KUHAP dan UU KUP, serta Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan penyidikan kepada wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Kata kunci : kebijakan, penanganan, perpajakan, direktorat, pajak.

ABSTRACT
POLICY ANALYSIS OF HANDLING OF CRIME IN THE FIELD OF TAXATION
BY THE DIRECTORATE GENERAL OF TAXES

DESTIANA SEMBIRING

NPM: 2120010098

In tax law, apart from administrative sanctions, there are criminal sanctions imposed for violations and crimes. Criminal law as stated in the Criminal Code and those outside it, namely in special provisions (lex specialist). The research method used is literature study, while the data analysis method uses qualitative analysis methods. From the results of the analysis carried out on the focus of this research, the criminal law policy strategy in the field of taxation in the future should be in line with the principle in tax crime, that criminal sanctions in taxation are Ultimum Remedium, meaning that in enforcing violations of tax law the priority is administrative sanctions, while the application of criminal sanctions is carried out if the methods used are no longer effective in making taxpayers comply with tax regulations but can disrupt aspects of legal justice for taxpayers and at the same time the legal rights of taxpayers (society) as a whole. The regulation of the authority of PPNS investigators in investigating criminal acts in the field of taxation is monopolistic, the implementation of investigations carried out by the PPNS Regional Office of the Directorate General of Taxes on taxpayers who commit criminal acts in the field of taxation is in accordance with the rules of the Criminal Procedure Code and the KUP Law, as well as the Regional Office of the Directorate General of Taxes in conducting investigations of taxpayers who commit criminal acts in the field of taxation.

Keywords : policy , countermeasures , taxation , directorate .

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarkatuh

Pertama-tama disampaikan rasa syukur kehadiran Allah SWT yang Maha Pengasih lagi Penyayang atas segala rahmat dan karuniaNya sehingga tesis ini dapat diselesaikan.

Tujuan dari penulisan tesis ini untuk memenuhi salah satu syarat mendapatkan gelar Magister Hukum (M.H) di Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, Kosentrasi Hukum Pidana. Untuk itu penulisan tesis ini diberi judul: **ANALISIS KEBIJAKAN PENANGANAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN OLEH DIREKTORAT JENDRAL PAJAK.**

Dengan selesainya tesis ini, penulis mengucapkan terima kasih secara khusus kepada kedua orang tuaku yang telah mengasuh dan mendidik dengan curahan kasih sayang, menjadi sumber pendorong semangat utama dalam proses penyelesaian penulisan tesis ini, memberikan dukungan moral hingga selesainya penulisan tesis ini. Adapun pihak lain yang berperan dalam penulisan tesis ini, penulis juga berterima kasih banyak kepada :

1. Bapak Prof. Dr. Agussani, MAP Selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara atas kesempatan serta fasilitas yang diberikan untuk mengikuti dan menyelesaikan pendidikan program pascasarjana ini.

2. Bapak Prof. Dr. H Muhammad Arifin, S.H., M.Hum Selaku Wakil Rektor I Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
3. Bapak Prof. Dr. Akrim, S.Pd.I., M.Pd Selaku Wakil Rektor II Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
4. Bapak Assoc. Prof. Dr. Rudianto, S.Sos., M.Si Selaku Wakil Rektor III Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
5. Prof. Dr. Triono Eddy SH. M.Hum Selaku Direktur Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
6. Bapak Assoc. Prof. Dr. Fitra Jambak, S.T., M.T Selaku Wakil Direktur Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
7. Bapak Dr. Alfi Sahari, S.H, M.Hum. Selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
8. Ibu Assoc. Prof. Dr. Ida Nadirah, S.H., M.H. Selaku Sekretaris Program Studi Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
9. Bapak Assoc. Prof. Dr. Adi Mansar, S.H., M.Hum. Selaku Dosen Pembimbing I.
10. Bapak Assoc. Prof. Dr. Hj. Masitah Pohan, S.H., M.Hum. Selaku Dosen Pembimbing II.
11. Bapak Dr. Agusta Ridha Minin , S.H., M.H. Selaku Dosen Pembimbing.

12. Bapak dan Ibu Dosen serta staff Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara yang banyak memberikan bantuan dalam menyelesaikan tesis ini.

13. Kepada Rekan-rekan Mahasiswa/I yang tidak dapat disebutkan namanya satu persatu, dimana telah ikut membantu serta mendorong percepatan penulisan tesis ini.

Akhir kata, penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kata sempurna. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran yang membangun demi kesempurnaan tesis ini. Semoga tesis ini bermanfaat bagi semua pihak terkhusus bagi penulis dan pembaca pada umumnya.

Medan, Mei 2024

Penulis,

DESTIANA SEMBIRING
NPM: 2120010098

DAFTAR ISI

PERNYATAAN.....	ii
ABSTRAK	iii
ABSTRACK.....	vi
KATA PENGANTAR.....	v
DAFTAR ISI.....	viii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang	1
B. Perumusan Masalah	16
C. Tujuan Penelitian	17
D. Manfaat Penelitian	17
E. Keaslian Penelitian.....	18
F. Kerangka Teori dan Konsep	20
1. Kerangka Teori.....	20
2. Kerangka Konsep.....	48
G. Metode Penelitian.....	50
1. Jenis dan pendekatan Penelitian.....	51
2. Sifat Penelitian.....	51
3. Sumber Data.....	51
4. Alat Pengumpulan Data	52
5. Analisi Data.....	53

BAB II KEBIJAKAN PENANGANAN HUKUM DALAM UPAYA MENANGGULANGI TINDAK PIDANA DIBIDANG PERPAJAKAN	54
A. Kebijakan Hukum Upaya Penanggulangan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan	54
B. Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan di Masa yang akan Datang	70
C. Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara	73
D. Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Di Bidang Ekonomi	85
BAB III BENTUK PENANGANAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN OLEH DIREKTORAT JENDRAL PAJAK	91
A. Bentuk Kedudukan Tindak Pidana Perpajakan	91
B. Pengaturan Hubungan Antara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Dengan Tindak Pidana Umum atau Tindak Pidana Khusus	96
C. Bentuk Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Tindak Pidana Pajak	100
BAB IV KEBIJAKAN DIFORMULASIKAN DALAM PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN PERPAJAKAN DALAM UPAYA MENANGGULANGI TINDAK PIDANA PERPAJAKAN	109

A. Upaya Penegakan Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan Terhadap Faktur Pajak Tidak Sah.....	109
B. Formulasi Kebijakan Sanksi Terhadap Penghindaran Pajak	119
C. Formulatif Prinsip Individualisasi Pidana.....	126
BAB V PENUTUP.....	133
A. Kesimpulan	133
B. Saran.....	134
DAFTAR PUSTAKA	136

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Indonesia telah 4 (empat) kali melakukan reformasi perpajakan yaitu pertama tahun 1983, kedua pada tahun 1994, ketiga tahun 2000 dan keempat tahun 2007 dengan dikeluarkannya Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan. Keberhasilan kebijakan fiskal yang diambil pemerintah tidak hanya dilihat dari perangkat perundang-undangnya tetapi harus diimbangi dengan pelayanan umum yang baik sebagai bentuk pengambilan pajak yang telah dibayarkan oleh masyarakat dengan didukung kesadaran dan kemampuan dari masyarakat dalam membayar pajak. ¹

Kedua hal inilah yang sangat berpengaruh dalam berhasil tidaknya sektor perpajakan. Dalam suatu negara yang *menganut sistem mekanisme* pasar, termasuk mekanisme pasar terkendali seperti Indonesia, pajak merupakan "*instrumen*" pemerintah yang sangat vital dan strategis. Dengan uang pajak, pemerintah dapat melaksanakan pembangunan. menggerakkan roda pemerintah, mengatur perekonomian masyarakat dan negara.² Dalam kaitannya dengan pembangunan dan kesejahteraan, pajak memiliki fungsi-fungsi yang dapat dipakai

¹ B. Ilyas, Wirawan dan Richard Burton. (2019). *Hukum Pajak*. Edisi Enam. Jakarta: Salemba Empat.hlm 89.

² Caroko, B., Susilo, H., dan Z. A. (2015). *Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Kualitas Pelayanan Pajak, dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Membayar Pajak*. Jurnal Perpajakan, Vol.1 No. 1 Januari 2015

untuk menunjang tercapainya suatu masyarakat yang adil dan makmur secara merata.

Fungsi-fungsi tersebut adalah *budgeter* yang mencari dan memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara mengatur bahwa pajak sebagai alat untuk mengatur masyarakat baik dalam bidang ekonomi maupun politik.³ Strategi peningkatan penerimaan pajak yang diterapkan pemerintah selain penambahan jumlah wajib pajak baik pribadi maupun badan, menyederhanakan sistem pajak melalui paket UU perpajakan, reformasi perpajakan tahun 2008 yang berkaitan dengan penurunan tarif tertinggi menjadi 30% (tiga puluh persen), peningkatan penghasilan tidak kena pajak pada peraturan Menteri Keuangan No.564 tahun 2004, juga tidak melupakan program peningkatan pencairan tunggakan pajak antara lain melalui perbaikan pajak.⁴

Untuk masalah kepatuhan wajib pajak, maka Dirjen Pajak mulai mengoptimalkan seluruh aparatnya untuk memaksa wajib pajak yang dalam memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak. Adapun hambatan itu bisa berupa perlawanan pasif dan aktif yang dilakukan oleh wajib pajak berbentuk badan hukum (*rechtpersoon legal persoon*) dan orang pribadi (*naiuralijk persoon*) dalam rangka untuk melepaskan kewajibannya membayar pajak, akibat perbuatan wajib pajak ini pemerintah dirugikan miliaran rupiah.⁵

Terhadap wajib pajak yang melakukan penghindaran diri dari kewajiban dengan cara penyelundupan (*lex evasion*) terhadap perbuatan tidak menyetorkan

³ Prly Suandy. (2002), *Hukum P'lijak*. Salemba Ibiipat, Jakarta, hlm. 13

⁴ Wafir, I. A. (2021). *Penerapan Pelaporan Sistem Elektronik (E-Filing) dalam Peningkatan Pelaporan Pajak Penghasilan Orang Pribadi*. Makasar.

⁵ Diana. (2013). *Konsep Dasar Perpajakan*. Bandung: PT.Refika Aditama, hlm 23.

pajak yang telah dipotong atau dipungut atau tidak membayar bea masuk dengan cara suatu pernyataan yang tidak benar. Memberikan data-data tidak benar (keterangan palsu pada dokumen) maka tindakan ini merupakan pelanggaran undang-undang dalam bentuk tindak pidana.⁶ Adapun sanksi yang bisa dijatuhkan pada wajib pajak bisa berupa sanksi administrasi maupun pidana sebagaimana telah diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang No. 31 Tahun 2001 Jo. Undang-Undang No.31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Undang-Undang No.6 Tahun 1983 Jo. Undang-Undang No. 10 Tahun 1997 Jo. Undang-Undang No. 16 tahun 2000 Jo. Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dalam hukum pajak disamping ada sanksi administrasi terdapat sanksi pidana yang dijatuhkan untuk pelanggaran dan kejahatan.⁷ Hukum pidana seperti yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum KUHP dan yang terdapat diluarnya, yaitu dalam ketentuan-ketentuan yang khusus (*lex specialist*) untuk mengadakan peraturan-peraturan dalam segala lapangan, merupakan keseluruhan yang sistimatis, karena ketentuan-ketentuan dalam buku 1 dari KUHP juga berlaku untuk peristiwa-peristiwa pidana peristiwa yang dapat dikenakan hukuman yang diuraikan diluar KUHP itu.

Van der Poel (Direktur Pajak Kerajaan Belanda dan Direktur merangkap dalam bukunya *Romlom Composite en Crompomis*) mengutarakan, bahwa hukum pidana pajak sebanyak mungkin harus sesuai dengan hukum pidana umum. Sudah

⁶ Damayanti, Theresia Woro. (2004). *Pelaksanaan Self Assesment System Menurut Presepsi Wajib Pajak (Studi Pada Wajib Pajak Badan Salatiga)*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis, Vol. X No. 1: 109-128

⁷ *Ibid*, hlm 45.

barang tentu tetap ada ketinggalan perbedaannya yang khusus, karena hukum pajak sangat membutukannya dalam detail-detailnya. Lagi pula sekalipun dasar fikirannya sama, namun dalam sejarah ternyata pertumbuhannya agak menyimpang.⁸

Diaturinya ketentuan sanksi baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana dalam peraturan perpajakan di Indonesia memperlihatkan bahwa pelanggaran terhadap norma perpajakan dapat dijatuhi sanksi. Sanksi administrasi dapat berupa:

- a. Bunga
- b. Denda, dan
- c. Kenaikan Sanksi Pidana dapat berupa :
 - 1) Kurungan dan denda;
 - 2) Penjara dan denda.

Adapun uraian mengenai tindak pidana di bidang sebelum diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan, Tindak Pidana SPT (Surat Pemberitahuan). Dalam Pasal 7 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Perubahan KUP) ditetapkan apabila SPT tidak disampaikan atau disampaikan tetapi tidak sesuai dengan batas waktu yang telah ditetapkan.⁹

Dalam pasal ini ada 2(dua) kemungkinan kesalahan yang dilakukan oleh Wajib pajak, yaitu. pertama, Wajib Pajak terlambat menyampaikan SPT, kedua,

⁸ *Ibid*, hlm 56.

⁹ *Ibid*, hlm 78.

Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT. Adapun batas waktu penyerahan SPT adalah tiga bulan setelah berakhirnya Tahun Pajak (untuk SPT Tahunan) dan 20(dua puluh) hari setelah berakhirnya Masa Pajak (untuk SPT Masa). Tindak Pidana SPT yang ditetapkan dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Perubahan KUP. yaitu:¹⁰

- a. Tidak menyampaikan SPT;
- b. Menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak Lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar. Keduanya karena kealpaan;
- c. Menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap. Keduanya dilakukan dengan sengaja. Pasal 42 ayat 2 Undang-Undang No.6 Tahun 1983 menetapkan bahwa tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 41 ayat 2 adalah kejahatan. Jadi tindak pidana tidak menyampaikan SPT, menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap termasuk kejahatan.

Indonesia memiliki tujuan untuk menciptakan kesejahteraan sosial bagi rakyatnya. Karena tujuan tersebut, diperlukan kemampuan terkait fiskal dan pajak untuk menunjang tercapainya kesejahteraan sosial. Pajak merupakan komponen yang penting, terlebih bagi Indonesia yang masih negara berkembang. Pajak merupakan salah satu bentuk penerimaan negara yang nantinya digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah dalam melaksanakan

¹⁰ *Ibid*, hlm 91.

pelayanan dan pembangunan di segala bidang guna menciptakan kesejahteraan social.¹¹ Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik.¹²

Hal ini karena hukum pajak berisi aturan mengenai hubungan negara dan rakyatnya, yang dalam hal ini terkait dengan kewenangan negara untuk memungut pajak dari rakyat untuk mendorong penerimaan pajak. Pemerintah Indonesia melakukan reformasi di bidang perpajakan, salah satunya dengan menerapkan sistem *self assessment*. Dengan sistem ini, pemerintah memberikan kepercayaan penuh terhadap wajib pajak untuk menjalankan kewajiban di bidang perpajakan¹³. Untuk menjaga eksistensi undang-undang perpajakan, meningkatkan kepatuhan pajak, dan mengoptimalkan penerimaan pajak, pemerintah menerapkan sanksi kepada setiap orang yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan di bidang perpajakan.

Terdapat dua macam sanksi yang dapat diberikan bergantung kepada kesalahan yang dilakukan, sanksi tersebut yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Studi yang dilakukan oleh menunjukkan bahwa penekanan pada aspek pidana dalam penegakan hukum pajak membahayakan tujuan utama administrasi pajak yaitu mengumpulkan uang seoptimal mungkin untuk pembiayaan pembangunan bangsa. Selanjutnya, yang dilakukan oleh merekomendasikan

¹¹ Sutrisno, D. (2016). *Hakikat Sengketa Pajak: Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*. Jakarta: Kharisma Putra Utama.

¹² Mardiasmo, (2016). *Perpajakan*. Edisi Revisi. Penerbit Andi. Yogyakarta, hlm 14.

¹³ Jaelani, A. Q., & Basuki, U. (2016). *Tax Amnesty dan Implikasinya Terhadap Reformasi Perpajakan di Indonesia*. *Supremasi Hukum: Jurnal Kajian Ilmu Hukum*, 5(2), 1-21.

bahwa penerapan sanksi dalam kasus manipulasi pajak belum efektif. Hal ini diakibatkan tidak semua perintah dalam norma tersebut ditegakkan.¹⁴

Dalam rangka membentuk suatu pemerintah negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial, diperlukan suatu sumber pembiayaan dalam rangka mencapai tujuan tersebut. Salah satu sumber pembiayaan negara yang utama adalah pungutan dari rakyat Indonesia sendiri.¹⁵

Pungutan tersebut harus disepakati oleh seluruh rakyat melalui wakilnya serta wajib berlandaskan nilai-nilai Pancasila guna mewujudkan suatu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Tugas negara pada prinsipnya bertujuan dan berusaha untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya. Negara harus turut campur tangan dan aktif dalam bidang kehidupan masyarakat, terutama di bidang perekonomian guna tercapainya kesejahteraan masyarakat Indonesia. Untuk mencapai dan menciptakan masyarakat yang sejahtera, dibutuhkan pembiayaan yang cukup besar.¹⁶

Demi berhasilnya usaha ini, negara mencari pembiayaannya dengan cara menarik pajak. Penarikan atau pemungutan pajak adalah suatu fungsi yang harus dilaksanakan oleh negara sebagai suatu fungsi esensial. Pajak sudah merupakan suatu *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi penambahan keuangan negara di

¹⁴ Rakhmat, Jalaluddin. (2018). *Psikologi Komunikasi*. Edisi Revisi. Bandung: Rekatama Medi, hlm 45.

¹⁵ *Op cit*, hlm 19.

¹⁶ Resmi, Siti. (2017). *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Salemba Empat, Jakarta, hlm 10.

beberapa negara yang sudah maju. Pemungutan pajak didasarkan atas pendekatan “*Benefit Approach*” atau pendekatan manfaat. Pendekatan ini merupakan dasar yang membenarkan negara melakukan pemungutan pajak yang dapat dipaksakan dalam arti mempunyai wewenang dengan kekuatan pemaksa. Pendekatan manfaat (*benefit approach*) ini mendasarkan pada negara menciptakan manfaat yang dinikmati oleh seluruh warga Negara.¹⁷

Berdiam dalam negara, maka negara berwenang memungut pajak dari rakyat dengan cara yang dapat dipaksakan. Kedepan, pemerintah Indonesia akan menghadapi tantangan yang lebih berat dalam usahanya mewujudkan cita-cita nasional bangsa Indonesia. Terkait dengan hal tersebut, dalam era pemerintahan saat ini, Presiden Republik Indonesia telah mencanangkan visi pembangunan bangsa yang dijabarkan dalam agenda prioritas pembangunan nasional yang dikenal dengan istilah Nawa Cita.¹⁸

Keberhasilan usaha pembangunan tersebut harus didukung dengan ketersediaan sumber dana yang cukup dan berkesinambungan. Berbeda dengan Amerika Serikat ataupun Jepang yang lebih cenderung bertumpu pada sumber penerimaan negara berupa penerbitan obligasi pemerintah, pemerintah Indonesia telah menentukan pola pendanaan pembangunan yang dititikberatkan pada penerimaan yang bersumber dari dalam negeri yaitu dari penerimaan pajak.

¹⁷ Siagian, A. O., Sahari, A., & Nadirah, I. (2022). Juridical Analysis of Legal Sanctions for Criminal Acts of Corruption Conducted Together (Study of Supreme Court Decision Number 1054 K/Pid. Sus/2019). *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 3(3), 257-266.

¹⁸ *Ibid*, hlm 12.

Fungsi pajak sebagai sumber pendapatan negara (*budgeter*) telah menunjukkan peran penting dalam pembangunan nasional.¹⁹

Dari tahun ke tahun, pendapatan negara dari sektor perpajakan mengalami peningkatan yang sangat signifikan. Tercatat pada tahun 2003 persentase pendapatan perpajakan terhadap total pendapatan negara sebesar 59% (lima puluh persen) pendapatan perpajakan sebesar 328 triliun dan total pendapatan negara 706 triliun, untuk tahun 2013 persentase tersebut mengalami peningkatan menjadi sebesar 64% (enam puluh empat persen), (pendapatan perpajakan sebesar Rp921 triliun dan total pendapatan negara Rp1.438 triliun).²⁰

Sedangkan bila dilihat dari proyeksi pendapatan negara untuk jangka menengah (2016-2018), pertumbuhan ekonomi Indonesia diproyeksikan akan terus mengalami akselerasi hingga rata-rata tumbuh di atas 7% (tujuh persen). Dengan pertumbuhan yang tinggi dan didukung kebijakan yang dirancang dalam optimasi pendapatan negara, maka pendapatan negara diproyeksikan akan mengalami peningkatan yang cukup signifikan dari Rp2.000,7 triliun pada tahun 2016 menjadi Rp2.489,2 triliun pada tahun 2018. Pendapatan perpajakan semakin menjadi primadona sebagai sumber utama pendapatan negara yang diproyeksikan akan mencapai 86,1% dari total pendapatan negara pada tahun 2018 dengan rata-rata pertumbuhan 14,5% per tahun. Selain itu, target pencapaian *tax ratio* Indonesia dalam jangka menengah diharapkan mencapai 15,6% pada tahun 2018.

Optimalisasi pendapatan negara dari sektor perpajakan sebagaimana tersebut di atas bukan hanya dilakukan dengan sekedar meningkatkan tarif pajak

¹⁹ *Ibid*, hlm 17.

²⁰ *Ibid*, hlm 20.

baik Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Bea Meterai, maupun Pajak Bumi dan Bangunan yang dapat berakibat pada terganggunya perkembangan iklim investasi dan dunia usaha, namun juga bagaimana meningkatkan peran serta masyarakat pembayar pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh.²¹

Mengingat sistem perpajakan yang diterapkan di Indonesia adalah *self assessment* yaitu memberikan kepercayaan kepada masyarakat pembayar pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, serta melaporkan pajak yang terutang secara mandiri, maka kepatuhan masyarakat pembayar pajak dan pengawasan menjadi isu sentral yang harus diatur dalam undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Penerapan *self assessment* dalam sistem perpajakan di Indonesia dimulai dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan untuk mengikuti perkembangan ekonomi dan kehidupan bermasyarakat. Dalam perkembangannya, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.²²

Menurut Rochmat Soemitro, tingkat kesadaran pajak masyarakat pembayar pajak Indonesia belum sedemikian tinggi, sehingga agar sistem *self assessment* dapat terlaksana dengan baik diperlukan campur tangan pemerintah secara intensif.²³ Sejalan dengan pendapat tersebut, prasyarat utama untuk menjamin

²¹ Rahayu, Siti Kurnia. (2017). *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*. Bandung: Rekayasa Sains, hlm 34.

²² *Ibid*, hlm 51.

²³ Soemitro, R. (1990). *Asas dan Dasar Perpajakan II*. Bandung: PT Eresco Bandung, hlm.12-13.

pelaksanaan *self assessment* oleh masyarakat pembayar pajak yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan adalah:²⁴

1. Tercipta sistem administrasi perpajakan yang memberikan kemudahan bagi masyarakat pembayar pajak untuk melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya;
2. Tersedia data dan/atau informasi yang lengkap terkait dengan aktivitas ekonomi dan keuangan masyarakat pembayar pajak pada otoritas perpajakan sebagai sarana pengawasan terhadap pelaksanaan *self assessment*; dan
3. Tercipta sistem penegakan hukum baik secara administrasi maupun pidana terhadap pelanggaran ketentuan peraturan perundangundangan di bidang perpajakan.

Namun demikian sampai dengan saat ini, sistem administrasi perpajakan nasional belum mampu mewujudkan prasyarat utama tersebut, sehingga otoritas perpajakan belum dapat menggali seluruh potensi perpajakan di Indonesia. Dari aspek peraturan perpajakan, perlu dilakukan perubahan substansi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Undang-Undang KUP) agar dapat menjadi pondasi yang kuat bagi terciptanya suatu sistem administrasi perpajakan nasional yang efisien,

²⁴ Sumarsan, Thomas. (2017). *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Indeks, hlm 36.

efektif, berkeadilan, dan berkepastian hukum, sehingga sistem *self assessment* dapat terlaksana dengan baik.²⁵

Perkembangan perekonomian dunia yang mengalami perlambatan, ditandai dengan terjadinya krisis ekonomi yang dialami oleh Yunani, yang salah satu penyebabnya adalah tidak adanya sistem perpajakan nasional yang kuat. Amerika Serikat juga sempat mengalami kondisi saat penerimaan negaranya tidak mampu menutup besarnya pengeluaran pemerintah.²⁶ Demikian pula dengan Jepang yang rasio total pinjaman dibandingkan dengan *Product Domestic Bruto* yang lebih besar dari 100% (seratus persen). Persamaan penyebab memburuknya kondisi perekonomian negara-negara tersebut adalah tidak adanya sumber pendanaan dalam negeri yang kuat, seperti penerimaan dari sektor pajak.²⁷

Secara regional, negara-negara ASEAN menyambut diberlakukannya Masyarakat Ekonomi Asean (MEA) pada tahun 2015 dimana setiap pelaku ekonomi maupun negara dituntut untuk meningkatkan daya saing agar tidak kalah bersaing dengan pesaing usaha dari negara lain. Terkait dengan hal tersebut, sistem perpajakan yang efektif dan efisien adalah salah satu faktor penting untuk menggerakkan perekonomian nasional serta meningkatkan daya saing nasional.

Meningkatnya volume aktifitas usaha antarnegara membawa dampak yang besar terhadap potensi penerimaan pajak nasional serta menimbulkan potensi persinggungan kepentingan dengan otoritas perpajakan negara lain juga menjadi salah satu faktor untuk mendorong dilakukannya penguatan terhadap Undang-

²⁵ *Ibid*, hlm 67.

²⁶ Mansar, A., & Limbong, F. S. (2023). " *Criminal*" Law Politics Regarding the Legalization of Citizenship Documents (Apostille) in Indonesia. *Randwick International of Social Science Journal*, 4(2), 287-296.

²⁷ *Ibid*, hlm 90.

Undang KUP agar dapat menampung pengaturan terhadap aspek perpajakan internasional. Sementara itu, di Indonesia, realisasi pertumbuhan ekonomi nasional selama Tahun 2014 hanya mencapai 5,1%(lima koma satu persen) lebih rendah dari target pertumbuhan yang telah ditetapkan dalam APBNP Tahun 2014 yaitu sebesar 5,5% (lima koma lima persen). Kondisi ini menuntut dilakukannya suatu upaya.²⁸

Terobosan untuk mempercepat laju perekonomian nasional. Dalam hal ini, sistem administrasi perpajakan yang efektif dan efisien akan menjamin ketersediaan sumber pendanaan bagi belanja pemerintah yang dapat menggerakkan roda perekonomian nasional, diantaranya dalam bentuk belanja operasional pemerintah, penyediaan skema kredit bagi pelaku usaha yang membutuhkan, pemberian subsidi yang menunjang proses produksi maupun dalam pembangunan infrastruktur penunjang perekonomian seperti jalan raya, jembatan, serta pelabuhan.²⁹

Sistem administrasi perpajakan yang ada sekarang dirasakan kurang mengikuti kemajuan teknologi informasi yang telah mengalami perubahan yang sangat signifikan. Menurut lembaga riset Mark Plus Insight, pada tahun 2013, jumlah pengguna internet dunia mencapai 2,7 milyar atau sekitar 39% (tiga puluh Sembilan persen) dari populasi dunia. Indonesia adalah salah satu pengguna internet terbesar di dunia dengan angka mencapai 74,57 juta.

Dengan jumlah penduduk sekitar 250 juta jiwa, penetrasi internet di Indonesia mencapai sekitar 30%(tiga puluh persen) dari total populasi. Hal ini

²⁸ *Ibid*, hlm 102.

²⁹ *Ibid*, hlm 110.

menjadikan Indonesia sebagai pangsa pasar *e-commerce* yang potensial.³⁰ Di samping itu, perkembangan teknologi dan keterbukaan informasi telah banyak merubah pola transaksi dan proses bisnis terutama pada aktifitas ekonomi dan keuangan.³¹

Saat ini tata cara transaksi konvensional yang bercirikan pada penggunaan kertas serta adanya tatap muka antara pihak yang bertransaksi sudah mulai ditinggalkan dan berubah menjadi kegiatan berbasis teknologi informasi (*paperless dan on-line*). Perkembangan pesat teknologi informasi merupakan tantangan sekaligus peluang yang harus dijawab oleh Pemerintah Republik Indonesia melalui kebijakan perpajakan.³²

Undang-undang perpajakan harus mampu menjadikan teknologi informasi sebagai sarana utama dalam pengelolaan administrasi perpajakan dan pemberian layanan kepada masyarakat pembayar pajak. Peningkatan penggunaan teknologi informasi dalam sistem administrasi dan layanan perpajakan akan mempermudah otoritas perpajakan dan masyarakat pembayar pajak dalam melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan.

Untuk dapat mengantisipasi hal tersebut, maka Undang-Undang yang mengatur mengenai tata cara pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dipersiapkan sehingga mampu menjangkau perubahan pola proses bisnis tersebut dengan lebih mengedepankan pelaksanaan proses bisnis secara elektronik. Penerapan *self assessment system* harus diikuti dengan

³⁰ Diakses dari http://www.markplusinsight.com/product/research_report/detail/44/indonesia-netizen-report-2013 pada hari Selasa, 14 April 2015 Pk. 16.23.

³¹ Mardiasmo.(2013).*Perpajakan*.Yogyakarta: Penerbit Andi, hlm 38.

³² Setiawati, Lilis.(2010). *Perpajakan Indonesia Konsep, Aplikasi, dan Penuntun Praktis*.Yogyakarta: Penerbit Andi, hlm 10.

pengawasan yang memadai melalui ketersediaan data dan/atau informasi yang cukup.³³

Kondisi saat ini, data dan/atau informasi mengenai aktivitas keuangan dan ekonomi masyarakat pembayar pajak yang dibutuhkan sebagai media pengawasan masih belum tersedia lengkap sebagai akibat kurang kuatnya landasan hukum untuk mengakses data dan/atau informasi oleh otoritas perpajakan terhadap pihak yang memiliki data dan/atau informasi tersebut. Hal ini berakibat pada kurang kuatnya tingkat pengawasan otoritas perpajakan terhadap masyarakat pembayar pajak. Permasalahan tersebut timbul karena dalam praktik sering dijumpai ketidakharmonisan antara ketentuan dalam Undang-Undang dengan ketentuan peraturan perundang-undangan lain.³⁴

Sebagai contoh, dalam upaya untuk membentuk basis data perpajakan sebagai amanah ketentuan Pasal 35A Undang-Undang KUP, Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas perpajakan, sering terkendala dengan ketentuan kerahasiaan data dalam ketentuan peraturan perundang-undangan lain yang mengatur wewenang instansi yang mengadministrasikan data tersebut.³⁵ Dengan demikian, Undang-Undang KUP harus dilengkapi dengan ketentuan yang memungkinkan agar data dan/atau informasi yang diadministrasikan di seluruh kementerian, lembaga, serta pihak lain dapat masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan Indonesia. Dari aspek sosial kemasyarakatan, perkembangan iklim demokrasi di

³³ Siti Resmi.(2008). *Perpajakan Teori dan Kasus* Edisi 3.Jakarta: Salemba Empa, hlm 39.

³⁴ *Ibid*, hlm, 67.

³⁵ *Ibid*, hlm, 81.

Indonesia telah meningkatkan peran serta seluruh elemen masyarakat dalam setiap aspek pembangunan nasional.

Berdasarkan hal tersebut di atas, maka penulisan tertarik mengangkat masalah yang Berkaitan Dengan Judul **“Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak”**.

B. Perumusan Masalah

Bertitik tolak pada latar belakang diatas maka dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut:

1. Bagaimanakah kebijakan penanganan hukum dalam upaya menanggulangi tindak pidana dibidang perpajakan?
2. Bagaimanakah bentuk penanganan tindak pidana di bidang perpajakan oleh direktorat jendral pajak?
3. Bagaimanakah diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dalam upaya menanggulangi tindak pidana perpajakan ?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian terutama dititik beratkan pada penelusuran terhadap kebijakan penerapan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana perpajakan, kebijakan perumusan hukum pidana dalam perundang-undangan dalam upaya menanggulangi tindak pidana perpajakan serta membahas hal lain yang terkait dengan permasalahan. Tujuan penelitian adalah :

1. Untuk mengetahui dan menjelaskan kebijakan penanganan hukum dalam upaya menanggulangi tindak pidana dibidang perpajakan.

2. Untuk mengetahui dan menjelaskan bentuk penanganan tindak pidana di bidang perpajakan oleh direktorat jendral pajak.
3. Untuk mengetahui dan memahami tentang peraturan perundang-undangan perpajakan dalam upaya menanggulangi tindak pidana perpajakan.

D. Manfaat Penelitian

Adapun Manfaat penelitian ini adalah:

1. Secara teoretis

Penelitian ini diharapkan untuk mengembangkan pengetahuan, wawasan dan kemampuan berpikir dalam pembuatan karya tulis ilmiah dan sumbangan pemikiran bagi badan maupun instansi yang terkait.

2. Secara praktis

Untuk memberikan rekomendasi kebijakan dalam pengadaan barang dan jasa pemerintah yang lebih berorientasi kepada kepentingan publik.

E. Keaslian Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa berdasarkan informasi yang ada penelusuran kepustakaan di lingkungan Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, dan setelah menelusuri beberapa Kepustakaan dari beberapa Universitas untuk memastikan bahwa penulisan ini tidak memiliki persamaan objek penelitian dan atau judul yang bersamaan, maka sepanjang sepengetahuan penulis, sebagaimana judul dan rumusan masalah dalam Tesis. Penelitian ini murni karya penulis sendiri dan tidak plagiat.

Beberapa penelitian yang dilakukan berkenaan dengan belum pernah dilakukan oleh peneliti lain sebelumnya. Beberapa penelitian yang dilakukan

berkenaan dengan “Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak” antara lain:

- 1) Wahyu Pamungkas; Yudit Yuditama; Ferry Irawan dengan judul penelitian Analisis Pidana Penagihan Pajak dari Perspektifas Hukum dan Peraturan Perundang-Undangan Terkait dengan permasalahan Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik. Salah satunya berupa UU PPSP yang berisikan tentang hukum perpajakan dalam penagihan pajak. Pemberian sanksi pidananya terkait erat dengan asas legalitas. UU PPSP merupakan aturan yang lebih khusus dari UU KUP, sehingga apabila tiak ada aturan yang lebih khusus, ketentuan UU KUP juga berlaku dalam proses penagihan pajak. Pasal 41A ayat (3) UU PPSP harus membuat unsur kesengajaan untuk dapat dijatuhkan sanksi pidana sesuai dengan asas dualistis yang menyatakan tiadanya pidana tanpa kesalahan. Pengenaan sanksi pidana seharusnya identik dengan ultimum remidium dari suatu tax fraud/tax evasion supaya menimbulkan efek jera. Tujuan Penelitian ini untuk mengetahui sudut pandang sanksi pidana dalam penagihan pajak. Studi ini menggunakan pendekatan kualitatif untuk memperoleh informasi yang lebih deskriptif. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa asas legalitas dan asas dualistis telah diterapkan dalam sanksi pidana penagihan pajak. Berikutnya, studi ini juga menunjukkan bahwa UU PPSP bersifat *lex specialist* terhadap UU KUP. Implikasi yang mungkin timbul adalah penerapan sanksi pidana dalam KUP terkait dengan prosedur penagihan pajak.

- 2) Ervindo Delpiro, Emmilia Rusdiana dengan judul penelitian Kajian Yuridis Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Pada Tindak Pidana Perpajakan Dikaitkan Dengan KUHAP rumusan masalah Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui alasan yang melandasi kewenangan penyidik PPNS dalam menangani tindak pidana perpajakan pada Pasal 44 Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan kesesuaian Pasal 44 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Pasal 7 ayat (2) KUHAP. Penelitian ini yaitu yuridis normatif, dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan dan konseptual, dengan pengumpulan data menggunakan aturan-aturan yang bersifat normatif atau berupa seperti jurnal hukum dan teknis analisis bahan hukum bersifat prespektif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa alasan yang melandasi kewenangan dari penyidik pegawai negeri sipil selaku penyidik tindak pidana perpajakan adalah berdasarkan Pasal 6 ayat (1) huruf b yang memberikan kewenangan PPNS untuk melakukan penyidikan berdasarkan wewenang undang-undang khususnya masing-masing. Maka, dalam tindak pidana perpajakan, PPNS juga memiliki kewenangan untuk menjadi penyidik sesuai dengan Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Kesesuaian Pasal 44 UU Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Pasal 7 ayat (2) KUHAP dimaknai dengan menguatkan satu sama lain, saling mengisi dan saling melengkapi demi keutuhan sistem hukum. Jadi antar Pasal 44 Undang-undang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Pasal 7 Ayat (2) KUHAP tidak bertentangan.

Berdasarkan uraian di atas dapat dikatakan penelitian terkait “Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak” adalah asli dan keaslian secara akademis keilmuan dapat dipertanggung jawabkan.

F. Landasan Teori dan Konseptual

1. Landasan Teori

1. Teori Kebijakan

Kebijakan dalam perpajakan adalah kebijakan yang mengatur sistem perpajakan dalam suatu negara. Dikatakan bahwa kebijakan perpajakan (*tax policy*) merupakan alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam sistem perpajakan. Dari berbagai aspek kebijakan pajak, terdapat berbagai faktor-faktor yang mendorong dilakukannya suatu perencanaan pajak.³⁶

Hal ini tentunya dikarenakan pemerintah dengan otoritas yang dimilikinya berusaha untuk memaksimalkan penerimaan, sehingga terdapat dasar pemikiran bahwa penentu kebijakan publik berusaha untuk memaksimalkan penerimaan (salah satunya adalah pajak) yang dapat ditarik dari sektor swasta.

Bahwa suatu kebijakan yang telah direkomendasikan untuk dipilih oleh *policy makers* tidak dapat menjamin keberhasilan kebijakan tersebut dalam implementasinya. Ada beberapa variabel yang mempengaruhi keberhasilan implementasi kebijakan baik yang bersifat individual maupun kelompok atau institusi. Implementasi dari suatu program akan melibatkan berbagai upaya yang

³⁶ Priantara, Diaz, (2012), *Perpajakan Indonesia*, Edisi Kedua, Mitra Wacana Media, Jakarta, hlm 45-47

dilakukan oleh *policy makers* untuk mempengaruhi perilaku pelaksana kebijakan agar bersedia memberikan pelayanan dan mengatur kelompok sasaran.³⁷

Adapun faktor-faktor yang mempengaruhi implementasi kebijakan dapat diambil dari berbagai pandangan antara lain :

a. Teori George C.Edwards III (1980)

Dalam pandangan Edwards III, implementasi kebijakan dipengaruhi oleh empat variabel, yaitu:

1) Komunikasi

Komunikasi sebagai sarana untuk mentransmisikan tujuan dan sasaran kebijakan kepada kelompok sasaran (*target group*) sehingga akan mengurangi distorsi implementasi.

2) Sumber daya

Sumber daya adalah faktor penting untuk implementasi kebijakan agar efektif. Tanpa sumber daya, kebijakan hanya tinggal di kertas dokumen saja. Implementasi tidak akan berjalan efektif apabila kekurangan sumber daya untuk melaksanakannya.

3) Disposisi

Disposisi adalah watak dan karakteristik yang dimiliki oleh implementor, seperti: komitmen, kejujuran dan sifat demokratis.

³⁷ *Ibid*, hlm 67.

4) Struktur Birokrasi

Struktur birokrasi yang bertugas mengimplementasikan kebijakan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap implementasi kebijakan.

b. Teori Merilee S.Grindle (1980)

Keberhasilan implementasi dipengaruhi oleh dua variabel besar, yaitu isi kebijakan (*content of policy*) dan lingkungan implementasi (*context of implementation*).³⁸ Variabel Isi Kebijakan Mencakup:

- 1) Se jauh mana kepentingan kelompok sasaran termuat dalam isi kebijakan;
- 2) Jenis Manfaat yang diterima oleh kelompok sasaran;
- 3) Se jauh mana perubahan yang diinginkan dari sebuah kebijakan;
- 4) Apakah letak sebuah program sudah tepat;
- 5) Apakah sebuah program telah menyebutkan implementornya dengan rinci;
- 6) Apakah sumber dayanya telah memadai. Sedangkan variabel Lingkungan Implementasi mencakup:

- a) Seberapa besar kekuasaan, kepentingan, dan strategi yang dimiliki oleh para aktor yang terlibat dalam implementasi kebijakan;
- b) Karakteristik institusi dan rejim yang sedang berkuasa;
- c) Tingkat kepatuhan dan responsivitas kelompok sasaran.

³⁸ Resmi, Siti, (2014), *Perpajakan Teori dan Kasus*, Edisi Delapan, Salemba Empat, Jakarta, hlm 67.

c. Teori Daniel A. Mazmanian dan Paul A. Sabatier (1983)

Berpendapat bahwa ada 3 (tiga) kelompok variabel yang mempengaruhi keberhasilan implementasi, yaitu:

1. Karakteristik dari masalah (*tractability of the problems*),
2. Karakteristik kebijakan/undang-undang (*ability of statute to structure implementation*) dan
3. Variabel lingkungan (*nonstatutory variables effecting implementation*).

Kebijakan perpajakan dirumuskan oleh Lauddin Marsuni seperti yang dikutip oleh Rahayu (2010) adalah sebagai berikut:

- a. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara, dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif.
- b. Suatu tindakan pemerintah dalam rangka memungut pajak, guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara.
- c. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.

2. Teori Penanganan Pajak

Menurut Adam Smith ada empat prinsip yang harus dipegang teguh dalam pemungutan pajak :³⁹

³⁹ Ilyas, Wirawan B dan Richard Burton. (2007). *Hukum Pajak*. Edisi Ketiga. Jakarta: Salemba Empat, hlm 23.

1. *Equality*, yaitu pajak harus adil dan merata, dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut, dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya.
2. *Certainty*, yaitu pajak tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Apabila tidak pasti kepada Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terhutang tergantung kepada kebijaksanaan petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya. Bagi Adam Smith kepastian adalah lebih penting dari keadilan, apabila tanpa kepastian bisa timbul adanya ketidakadilan. Kepastian menurut Adam Smith harus bisa menjamin terciptanya keadilan dalam pemungutan pajak yang diinginkan, yaitu kepastian tentang Subyek Pajak, kepastian tentang Obyek Pajak, kepastian tentang tarif pajak yang berlaku dan kepastian tentang prosedur pajak.
3. *Convenience*, yaitu saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak
4. *Economy*, yaitu biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak oleh Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatankegiatan ekonomisnya, pajak harus dapat memberikan manfaat yang lebih besar kepada masyarakat dari pada beban yang dipikul oleh masyarakat.

Sedangkan menurut Hector S De Leon terdapat tiga prinsip utama dari suatu sistem perpajakan:⁴⁰

1. Prinsip kecukupan penerimaan, yaitu bahwa penerimaan pajak secara keseluruhan harus dapat menjadi sumber anggaran negara yang memadai.
2. Prinsip keadilan, yaitu bahwa beban pajak harus proporsional (sebanding) dengan kemampuan yang dimiliki oleh Wajib Pajak untuk membayar pajak. Keadilan dalam pemungutan pajak dibedakan ke dalam keadilan horisontal dan keadilan vertikal. Suatu sistem pemungutan pajak dikatakan adil secara horizontal, apabila beban pajaknya adalah sama atas semua Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan.
3. Prinsip kelayakan administrasi, menyatakan bahwa semua peraturan pajak harus dapat diadministrasikan dengan murah, mudah dan efektif. Administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan, sebagai penyelenggara pemungutan pajak berdasarkan undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan harus disusun sedemikian rupa sehingga mampu menjadi instrumen yang bekerja secara efektif dan efisien. Informasi yang lengkap dan dapat dipertanggungjawabkan merupakan kunci dari administrasi perpajakan yang efektif dan efisien.

⁴⁰ *Ibid*, hlm 45-46.

Dasar-dasar bagi terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik terdiri dari empat hal, yaitu:

- a. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan administrasi dan memberi kejelasan bagi wajib pajak.
- b. Kesederhanaan akan dapat mengurangi penyelundupan pajak. Kesederhanaan yang dimaksud dalam perumusan yuridis adalah kemudahan untuk dipahami.
- c. Adanya reformasi perpajakan yang realistis harus mempertimbangkan kemudahan tercapainya efisiensi dan efektifitas administrasi perpajakan.
- d. Administrasi perpajakan yang efektif dan efisien perlu disusun dengan memperhatikan penataan pengumpulan, pengolahan dan pemanfaatan informasi tentang Subyek Pajak dan Obyek Pajak. Sistem informasi yang efektif merupakan kunci terselenggaranya pemungutan pajak secara adil, jika administrasi perpajakan tidak ditunjang oleh adanya sistem informasi yang efektif, maka akan menyebabkan terjadinya ketimpangan, yaitu adanya subyek pajak yang seharusnya menjadi wajib pajak tetapi tidak terdaftar dalam administrasi perpajakan, sehingga penyelenggaraan pemungutan pajak menjadi tidak adil.

3. Teori Lembaga Direktorat Jendral Pajak

Menurut Gray et al, dalam teori legitimasi dinyatakan bahwa sistem nilai organisasi sejalan dengan sistem nilai dari sistem sosial yang lebih besar, dan organisasi merupakan bagiannya. Yang dimaksud disini adalah sistem nilai dari WP yang ditunjukkan dengan kepatuhan WP dalam membayar pajak dan tidak berupaya untuk melakukan kegiatan agresivitas pajak sehingga dapat merugikan banyak pihak. Munculnya tindakan meminimalkan pembayaran pajak karena adanya perbedaan perspektif antara dirjen pajak sebagai pemerintah dan wajib pajak.⁴¹

Bagi dirjen pajak, pajak yang dibayarkan oleh wajib pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pajak yang dapat meningkatkan pendapatan negara. Namun sebaliknya bagi wajib pajak, dimana pajak merupakan biaya yang akan mengurangi pendapatan. Perbedaan inilah yang menyebabkan tujuan dari wajib pajak bertentangan dengan tujuan pemerintah untuk memaksimalkan penerimaan dari sektor pajak.⁴²

Maka dari itu teori legitimasi diperlukan untuk menganalisis perilaku organisasi. Dimana dalam teori legitimasi menekankan batasan-batasan dari norma-norma dan nilai-nilai sosial serta reaksi terhadap batasan tersebut mendorong pentingnya analisis perilaku organisasi dengan memperhatikan lingkungan.⁴³

⁴¹ Suprianto, Edy. (2011), *Akuntansi Perpajakan*, Edisi Kedua, Graha Ilmu, Semarang, , hlm 17.

⁴² *Ibid*, hlm 39.

⁴³ Ghozali, I dan A. Chariri. (2007). *Teori Akuntansi*. Semarang: BP UNDIP.

Berdasarkan Pasal 1 Angka 3 UU Nomor 18 Tahun 2016 Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Tahun Anggaran 2017, penerimaan perpajakan adalah semua penerimaan negara yang terdiri atas Pendapatan Pajak Dalam Negeri dan Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional. Penerimaan pajak dalam negeri berasal dari potensi yang digali dari dalam negeri, contohnya Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah (PPN dan PPnBM), pajak bumi dan bangunan dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (PBB dan BPHTB), cukai, dan pajak lainnya.⁴⁴

Sedangkan untuk pajak perdagangan internasional terdiri atas bea masuk dan pajak pungutan ekspor. Kepatuhan Wajib Pajak Kepatuhan wajib pajak adalah Wajib Pajak bersedia melakukan kewajibannya tanpa adanya paksaan dalam membayar pajak berdasarkan peraturan yang masih berlaku.⁴⁵ Kepatuhan wajib pajak dapat dikatakan sebagai kepatuhan dalam persyaratan pelaporan dimana wajib pajak mengajukan, melaporkan dan membayarkan kewajibannya sesuai dengan peraturan yang berlaku.⁴⁶

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK-885/KMK.03/2016, tentang reformasi perpajakan, transformasi kelembagaan dilakukan sebagai kebutuhan untuk mewujudkan suatu lembaga perpajakan yang kuat, kredibel, dan akuntabel, secara struktur, kewenangan, dan kapasitas yang

⁴⁴ *Ibid*, hlm 47.

⁴⁵ James, S. and C. Alley. (2004). *Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. Journal Of Finance and Management In Public Services*, 2: 27-42

⁴⁶ Devos, Ken. (2009). *An Investigation Into Australian Personal Tax Evaders Their Attitudes Towards Compliance and The Penalties For Non Compliance. Revenue Low Journal Vol.19:155.1 Articlez*

memadai (sumber daya manusia, anggaran, proses bisnis, sistem informasi, dan infrastruktur pendukung serta regulasi) sehingga mampu mendeteksi potensi pajak yang ada dan merealisasikannya menjadi penerimaan pajak secara efektif dan efisien.

Pemungutan pajak dalam suatu negara harus menganut asas keadilan. Pemungutan pajak dikatakan adil apabila dalam proses pemungutan pajak yang dilakukan Negara pada akhirnya dikembalikan lagi hasilnya pada kesejahteraan Warga Negara dengan segala konsekuensi dan aturannya yang tidak memberatkan. Beberapa teori yang mendasari asas keadilan dalam pemungutan pajak dijelaskan di bawah ini.⁴⁷

Fiskas berwenang memungut pajak, karena Negara dianggap seperti perusahaan asuransi, yang memberikan perlindungan kepada rakyatnya dari segala bentuk ancaman yang akan membuat keselamatan dan keamanan jiwa serta harta bendanya terenggut.⁴⁸ Teori ini menekankan pada rakyat sebagai pihak yang dilindungi harus memberikan iuran kepada Negara untuk mendapatkan keamanan dari Negara. Iuran itu identik dengan premi dalam asuransi. Kelemahan dari teori asuransi ini adalah:

1. Negara tidak akan memberi ganti rugi jika Wajib Pajak menderita kerugian jiwa atau harta benda;
2. Negara sebagai penerima pajak tidak memberikan kontraprestasi secara langsung kepada wajib Pajak, sesuai dengan pengertian pajak itu sendiri.

⁴⁷ Suandy, Erly, (2008), *Hukum Pajak*, salemba empat, Jakarta, hlm 37.

⁴⁸ *Ibid*, hlm 45.

Teori ini menekankan pada keadilan pemungutan pajak berdasarkan kepada besar kecilnya kepentingan masyarakat dalam suatu Negara. Penetapan beban pajak yang harus dibayar oleh rakyat didasarkan kepada tingkat kepentingan rakyat kepada Negaranya termasuk masalah kepentingan akan perlindungan atas jiwa beserta harta bendanya. Makin besar kepentingan penduduk kepada Negara maka makin besar pula kebutuhan perlindungan Negara kepadanya, dan makin berhak pula negara memungut pajak dari rakyatnya.⁴⁹

Masyarakat tidak hanya memerlukan perlindungan keamanan tetapi juga membutuhkan kenyamanan, fasilitas umum, fasilitas sosial, sarana dan prasarana sosial ekonomi. Maka sudah semestinya jika negara memungut pajak kepada masyarakatnya karena negara sudah mengeluarkan biaya untuk fasilitas tersebut. Kelemahan pada Teori Kepentingan adalah tidak ada standar, yang dapat mengukur kepentingan seseorang yang membayar pajak besar dengan yang membayar pajaknya kecil dan orang yang tidak membayar pajak.⁵⁰

Apakah penggunaan jalan umum yang sudah baik hanya boleh dilalui oleh orang yang telah bayar pajak. Apakah petani miskin yang membutuhkan perlindungan harus membayar pajak terlebih dahulu. Selain itu, ditinjau dari unsur utama dari definisi pajak, bahwa tidak ada kontraprestrasi atau imbalan secara langsung kepada Wajib Pajak yang telah membayar pajak, maka makna adanya besaran kepentingan secara langsung pada Teori Kepentingan ini telah menggugurkan definisi pajak.⁵¹

⁴⁹ *Ibid*, hlm 67.

⁵⁰ *Ibid*, hlm 82.

⁵¹ *Ibid*, hlm 99.

A. Pajak

Terminologi pajak secara teoretis didefinisikan sebagai berikut:⁵²

- a. Mr. Dr. N. J. Feldmann: “Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh terutang kepada penguasa, (menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum), tanpa adanya kontra-prestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.”
- b. Prof. Dr. M.J.H. Smeets: “Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakannya, tanpa adanya kontra-prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.”
- c. Prof. PJA. Adriani: “Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturanperaturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”
- d. Dr. Soeparman Soemahamidjaja: “Pajak adalah iuran wajib berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”
- e. Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H.: “Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada

⁵² Brotodihardjo, R. S. (2013). Pengantar Ilmu Hukum Pajak. Bandung: PT Refika Aditama. hlm.3-6.

mendapat jasa-timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Dari definisi-definisi tersebut di atas dapat disimpulkan beberapa pengertian yang sama yang membentuk karakteristik pajak yaitu:

- a. Pajak merupakan iuran kepada negara yang harus dipungut berdasarkan peraturan atau undang-undang;
- b. Atas pembayaran pajak tidak terdapat kontra-prestasi secara langsung;
- c. Pajak dipergunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum oleh negara;
- d. Pajak dipungut oleh Negara.

Pajak dalam perwujudannya dalam masyarakat dan negara mengemban 4 (empat) fungsi yaitu⁵³:

- a. Fungsi *Budgeter* adalah fungsi yang terletak di sektor publik, yaitu fungsi untuk mengumpulkan uang pajak sesuai dengan undang-undang yang berlaku yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara yang digunakan untuk mewujudkan kemakmuran rakyat.
- b. Fungsi *Reguleren* adalah suatu fungsi bahwa pajak tersebut digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan. Fungsi ini umumnya dapat dilihat pada sektor swasta. Hal ini sesuai dengan apa yang dikemukakan oleh Dr. Soemitro Djojohadikusumo, yaitu *fiscal policy* sebagai suatu alat pembangunan

⁵³ Ilyas, W. B., & Burton, R. (2013). *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat. hlm.13

yang harus mempunyai satu tujuan yang bersamaan secara langsung menemukan dana-dana yang akan digunakan untuk *public investment* dan secara tidak langsung digunakan untuk menyalurkan *private saving* ke arah sektor-sektor yang produktif, maupun digunakan untuk mencegah pengeluaran-pengeluaran yang menghambat pembangunan.

- c. Fungsi Demokrasi dari pajak adalah suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong royong, termasuk kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemasalahatan.
- d. Fungsi *Redistribusi* yaitu fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Hal ini dapat terlihat dari penerimaan perpajakan yang digunakan untuk mendukung pemerataan pembangunan di seluruh wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.

B. Terhadap Asas Perpajakan

Adapun asas-asas dari Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah sebagai berikut:⁵⁴

1. Asas Keadilan (*Gerechtigheit*) Menurut Apeldoorn, tujuan hukum ialah mengatur pergaulan hidup secara damai. Kepentingan dari perseorangan dan kepentingan golongan-golongan manusia selalu bertentangan satu sama lain. Pertentangan kepentingan ini selalu akan menyebabkan pertikaian, bahkan peperangan antara semua orang melawan semua orang, jika hukum tidak bertindak sebagai perantara untuk mempertahankan

⁵⁴ Sudirman, Rismawati, dan Antong Amiruddin, (2012), *Perpajakan Pendekatan Teori dan Praktik*, Edisi Pertama, Empat Dua Media, Malang, hlm 18.

perdamaian. Dan hukum mempertahankan perdamaian dengan menimbang kepentingan yang bertentangan secara teliti dan mengadakan keseimbangan diantaranya, karena hukum hanya dapat mencapai tujuan (mengatur pergaulan hidup secara damai) jika ia menuju peraturan yang adil artinya peraturan pada mana terdapat keseimbangan antara kepentingan-kepentingan yang dilindungi, pada mana setiap orang memperoleh sebanyak mungkin yang menjadi bagiannya.⁵⁵

2. Asas Kepastian Hukum (*Rechtzekerheid*). Asas kepastian hukum digambarkan oleh Apeldoorn dalam pernyataan bahwa hukum menetapkan peraturan-peraturan umum yang menjadi petunjuk untuk orang-orang dalam pergaulan hidup. Jika hukum semata-mata menghendaki keadilan, jadi semata-mata mempunyai tujuan memberi tiap-tiap orang apa yang patut diterimanya, maka ia tidak dapat membentuk peraturan-peraturan umum.⁵⁶ Dan yang terakhir inilah yang harus dilakukan. Adalah syarat baginya untuk dapat berfungsi.

Tertib hukum yang tak mempunyai peraturan umum, tertulis atau tidak tertulis tak mungkin. Tak adanya peraturan umum berarti ketidakpastian yang sungguh-sungguh mengenai apa yang disebut adil atau tidak adil. Dan ketidakpastian itu selalu akan menyebabkan perselisihan antara orang-orang, jadi menyebabkan keadaan yang tidak teratur dan bukan keadaan yang teratur. Jadi hukum harus menentukan peraturan umum dan harus menyamaratakan.

⁵⁵ L.J. van Apeldoorn, (2005), *Pengantar Ilmu Hukum (Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht)*, (Jakarta: Pradnya Paramita), hlm.10-11

⁵⁶ *Ibid*, hlm 45.

Menurut Jan Michiel Otto, kepastian hukum yang sesungguhnya memang lebih berdimensi yuridis. Namun, Otto ingin memberi batasan kepastian hukum yang lebih jauh. Untuk itu, ia mendefinisikan kepastian hukum sebagai kemungkinan bahwa dalam situasi tertentu:

- 1) Tersedia aturan-aturan hukum yang jelas (jernih), konsisten dan mudah diperoleh (*accessible*), diterbitkan oleh dan diakui karena (kekuasaan) negara;
- 2) Instansi-instansi penguasa (pemerintahan) menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga tunduk dan taat kepadanya;
- 3) Warga secara prinsipal menyesuaikan perilaku mereka terhadap aturan-aturan tersebut;
- 4) Hakim-hakim (peradilan) yang mandiri dan tidak berpihak menerapkan aturanaturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum; dan
- 5) Keputusan peradilan secara konkret dilaksanakan.⁵⁷

Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama untuk norma hukum tertulis. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak lagi dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang. *Ubi jus incertum, ibi jus nullum* yang artinya dimana tiada kepastian hukum, disitu tidak ada hukum.⁵⁸

⁵⁷ Jan Michiel Otto, (2003), *Kepastian Hukum di Negara Berkembang*, Terjemahan Tristam Moeliono (Jakarta: Komisi Hukum Nasional), hlm.5.

⁵⁸ Shidarta, (2006), *Moralitas Profesi Hukum, Suatu Tawaran Kerangka Berpikir*, (Jakarta: Refika Aditama), hlm.82.

Menurut Satjipto Rahardjo, kepastian hukum adalah “*Sicherheit des Rechts Selbst*” (kepastian tentang hukum itu sendiri). Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum. Pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches recht*). Kedua, bahwa hukum ini didasarkan pada fakta (*tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti “kemauan baik”, “kesopanan.” Ketiga, bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, di samping juga mudah dilaksanakan. Keempat, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.⁵⁹

Menurut Fuller juga mengajukan delapan asas yang harus dipenuhi oleh hukum dan apabila itu tidak dipenuhi, maka gagallah hukum disebut sebagai hukum. Kedelapan asas tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Suatu sistem hukum terdiri dari peraturan-peraturan, tidak berdasarkan putusan-putusan sesaat untuk hal-hal tertentu (*ad hoc*);
- 2) Peraturan tersebut diumumkan kepada publik;
- 3) Tidak berlaku surut, karena akan merusak integritas sistem;
- 4) Dibuat dalam rumusan yang dimengerti oleh umum;
- 5) Tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan;
- 6) Tidak boleh menuntut suatu tindakan yang melebihi apa yang bisa dilakukan;
- 7) Tidak boleh sering diubah-ubah;

⁵⁹ Satjipto Rahardjo, (2006), *Hukum dalam Jagat Ketertiban* (Jakarta: UKI Press), hlm.136

8) Harus ada kesesuaian antara peraturan dan pelaksanaan sehari-hari.⁶⁰

3. Asas Kemanfaatan (*Zweckmassigkeit*). Seorang ahli hukum pajak, R. Santoso Brotodihardjo menggunakan istilah lain dalam mengungkapkan tujuan pemungutan pajak dari asas penerimaan dan pembangunan tersebut. Beliau menyatakan bahwa suatu sistem pemungutan pajak yang sewajarnya harus tidak bertentangan dengan kebijaksanaan negara dalam laporan ekonomi dan sosial. Fungsi pajak dalam rangka pembangunan itu ada dua yaitu fungsi *budgeter* dan fungsi mengatur.

a. Fungsi *Budgeter*

Fungsi pajak yang paling utama adalah untuk mengisi kas negara (*to raise government's revenue*). Fungsi ini disebut dengan fungsi *budgeter* atau fungsi penerimaan (*revenue function*). Oleh karena itu, suatu pemungutan pajak yang baik sudah seharusnya memenuhi asas *revenue productivity*. Oleh karena itu pulalah, dalam menentukan kebijakan pajak, berlaku *second best theory*. Jika suatu pajak sulit untuk dipungut, padahal potensinya sangat signifikan maka mungkin saja pemerintah lebih mengedepankan asas *simplicity/ease of administration* daripada asas *equality*, misalnya dengan menerapkan *Schedular taxation*.

b. Fungsi *Reguleren*

Di samping mempunyai fungsi *budgeter* untuk memasukkan uang untuk APBN, pajak juga digunakan oleh pemerintah untuk mencapai

⁶⁰ *Ibid.*, hlm.136

tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan dan fungsi mengatur ini lebih banyak ditujukan terhadap sektor swasta. Fungsi yang semata-mata mengatur ini dapat dibagi ke dalam:

- 1) Tugas ekonomis, seperti mencegah *ups and downs* yang terlalu besar dalam membantu usaha pembangunan setelah perang.
- 2) Tugas berdasarkan pertimbangan-pertimbangan sosial seperti menciptakan jaminan sosial untuk golongan-golongan yang berpenghasilan kecil dan mengusahakan pembagian lebih merata dalam penghasilan dan kekayaan nasional. Fungsi mengatur yang ada pada otoritas perpajakan biasanya diselenggarakan:
 - a. Dengan cara-cara umum, yaitu terutama dengan mengadakan perubahan-perubahan tarif yang bersifat umum.
 - b. Dengan cara memberi pengecualian-pengecualian, keringanan-keringanan, atau sebaliknya pemberatan-pemberatan yang khusus ditujukan kepada suatu hal tersebut.
 - c. Dan pengecualian dapat diberikan misalnya dengan cara mengecualikan jumlah-jumlah uang yang diberikan sebagai derma kepada badan-badan sosial, gereja, atau masjid dari pengenaan pajak pendapatan/perseroan.

C. Kelembagaan Otoritas Perpajakan Indonesia

Kondisi Umum Tata Kelola modernisasi sistem administrasi perpajakan yang dilaksanakan pada Tahun 2002 sampai dengan Tahun 2009 telah berhasil membangun struktur organisasi, proses bisnis dan tata kelola organisasi, infrastruktur teknologi informasi, nilai-nilai organisasi dan kode etik Direktorat Jenderal Pajak yang jauh lebih baik dibandingkan dengan sebelumnya. Pengakuan atas keberhasilan program modernisasi Direktorat Jenderal Pajak tampak pada berbagai hasil survei yang diadakan oleh pihak eksternal, yang secara umum memberikan penilaian yang baik terhadap kinerja Direktorat Jenderal Pajak.⁶¹

Survei yang dilaksanakan PT Surveyor Indonesia pada tahun 2012 menunjukkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan nilai Indeks Kepercayaan Masyarakat sebesar 84,16% (delapan puluh empat koma enam belas), di mana sebanyak 49,51% (empat puluh Sembilan koma lima apuluh satu) responden menyatakan bahwa citra Direktorat Jenderal Pajak lebih baik dari tahun lalu dan 43,52% (empat puluh tiga koma lima puluh dua persen) responden menyatakan sama dengan tahun sebelumnya. Survei Tingkat Kepuasan Masyarakat Terhadap Pelayanan Perpajakan dengan jumlah responden yang mencapai 22 ribuan Wajib Pajak, Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan nilai Indeks Kepuasan Pengguna Layanan sebesar 3,093 dari skala 1–4.⁶²

Survei yang diselenggarakan oleh Kementerian Keuangan bekerja keberhasilan modernisasi Direktorat Jenderal Pajak tersebut belum mampu

⁶¹ Muda. Markus. (2005), *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, hlm 19.

⁶² *Ibid*, hlm 30.

mendongkrak penerimaan pajak pada tingkat sesuai harapan. Meskipun jumlah penerimaan pajak selalu meningkat dari tahun ke tahun, akan tetapi besarnya Tax Ratio yang cenderung stagnan pada angka 11%-13% dari sejak tahun 2004. Rendahnya *Tax Ratio* menunjukkan bahwa kinerja pemungutan pajak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak masih belum optimal karena masih terdapat banyak porsi dalam *Product Domestic Bruto* yang belum dapat dipungut pajaknya.

Kajian kelembagaan Direktorat Jenderal Pajak yang dilakukan oleh AIPEG menemukan bahwa belum optimalnya kinerja Direktorat Jenderal Pajak diduga dipengaruhi oleh masalah-masalah sebagai berikut:⁶³

- a) Sumber Daya Manusia (SDM), dimana kenaikan jumlah Wajib Pajak yang tidak diimbangi dengan penambahan jumlah sumber daya manusia Direktorat Jenderal Pajak terutama yang melaksanakan fungsi pengawasan dan penegakan hukum. Dalam sistem yang berlaku saat ini, pengadaan pegawai dilakukan secara nasional tanpa mempertimbangkan kondisi spesifik masing-masing instansi serta ketersediaan dan kualitas infrastruktur pendidikan antar wilayah. Sistem rotasi pegawai di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak juga cenderung menjadi *disinsentif* bagi pegawai karena tidak adanya internalisasi perbedaan karakteristik antar wilayah.
- b) Struktur kelembagaan Direktorat Jenderal Pajak berada di bawah Kementerian Keuangan oleh karena itu anggaran Direktorat Jenderal Pajak

⁶³ *Ibid*, hlm 56.

juga melekat pada anggaran Kementerian Keuangan. Sebagaimana diketahui bahwa selain Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan juga membawahi 6 (enam) direktorat jenderal dan unit lainnya sehingga muncul isu koordinasi antar direktorat jenderal /unit lain dalam penyusunan anggaran. Selama ini beberapa program penting Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat dijalankan secara optimal karena kendala koordinasi terkait dengan alokasi anggaran.

- c) Direktorat Jenderal Pajak tidak memiliki kewenangan untuk mendesain struktur organisasi. Hal ini mengakibatkan bahwa dalam melakukan tata kelola organisasi, Direktorat Jenderal Pajak harus memperoleh persetujuan dari beberapa instansi seperti Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan, Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi, serta Kementerian Sekretariat Negara. Jumlah unit organisasi Direktorat Jenderal Pajak belum memadai untuk merespon penambahan jumlah Wajib Pajak. Besarnya ukuran organisasi Direktorat Jenderal Pajak saat ini menyebabkan *span of control* terlalu besar bagi pimpinan, baik secara struktur organisasi maupun kewilayahan.
- d) Secara kelembagaan, Direktorat Jenderal Pajak menghadapi persoalan yang disebabkan antara lain oleh adanya *over lapping* dan multi tafsir peraturan terkait administrasi pajak, penegakan hukum pajak, sharing data dan koordinasi antara Direktorat Jenderal Pajak dengan lembaga publik lainnya terkait dengan adanya ketentuan untuk merahasiakan data dari

masing-masing lembaga, termasuk di dalamnya kerahasiaan data perbankan dan transaksi ekonomi lainnya.

- e) Budaya birokrasi, *comfort zone*, pola pikir, norma dan warisan masalah masa lalu membuat praktek tata kelola yang baik seperti transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, independensi dan keadilan belum berjalan secara maksimal. Mekanisme *checks and balances* Direktorat Jenderal Pajak masih belum optimal, mulai dari proses perencanaan pajak berbasis database Wajib Pajak dan objek pajak, penetapan target pajak, pengumpulan pajak, administrasi dan pelaporan serta akuntabilitas dan penyelesaian sengketa.

Sumber penerimaan negara yang paling utama untuk melaksanakan Pembangunan Nasional, Pembangunan Nasional adalah kegiatan yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan, yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik materiil maupun spiritual. Untuk dapat merealisasikan tujuan tersebut perlu banyak memperhatikan masalah pembiayaan bangunan. Salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa atau negara dalam pembiayaan bangunan yaitu menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri berupa pajak.⁶⁴

Pajak digunakan untuk membiayai pembangunan yang berguna bagi kepentingan bersama. Pemerintah melalui Kementerian Keuangan yang menaungi Direktorat Jenderal Pajak terus berusaha agar rencana penerimaan pajak yang

⁶⁴ Djoko. (2010), *Panduan Brevet Pajak: Pajak Penghasilan*. Yogyakarta: Andi, hlm 50.

telah ditetapkan tiap tahunnya dapat terus tercapai. Peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan perpajakan terus disempurnakan agar pajak dapat lebih diterima oleh masyarakat.⁶⁵ Kepatuhan membayar pajak pada Wajib Pajak Badan PPh Pasal 25 didasarkan pada kepatuhan pelaporan SPT Tahunan. SPT digunakan untuk melaporkan perhitungan dan pembayaran pajak yang terutang. Berdasarkan Undang-undang Perpajakan No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, Pajak Penghasilan Pasal 25 merupakan besarnya angsuran pajak dalam tahun pajak berjalan yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak.⁶⁶

Penanganan angsuran pembayaran pajak dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Departemen Keuangan dan Pelaksanaannya ditingkat daerah dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Aparat Pajak (DJP atau KPP) bertugas memonitor dan mengendalikan pembayaran pajak dengan sistem administrasi perpajakan yang diharapkan dapat dilaksanakan dengan sistematis, terkendali, sederhana dan mudah dimengerti oleh anggota masyarakat Wajib Pajak. Selain itu memberikan informasi kepada masyarakat maupun Wajib Pajak mengenai kemudahan pelaporan pajak.⁶⁷

Kebijakan hukum pidana termasuk salah satu bidang yang perlu mendapat perhatian selain kriminologi. Hal ini disebabkan karena untuk dapat menerapkan aturan-aturan pidana. secara tepat para petugas hukum tidak cukup hanya mempelajari ilmu hukum pidana, yang hanya melihat segi aturan-aturan hukumnya saja dari suatu kejahatan, akan tetapi juga harus memahami gejala-

⁶⁵ Suandy. Erly. (2009), *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, hlm 89.

⁶⁶ Radianto. Wirawan. (2010), *Memahami Pajak Penghasilan dalam Sehari*. Jakarta: Graha Ilmu, hlm 19.

⁶⁷ *Ibid*, hlm 30.

gejala dari kehidupan manusia yang terletak dibelakang abstraksi-abstraksi yuridis, dan hal terakhir ini dapat diberikan oleh krimonologi.⁶⁸

Untuk lebih mengetahui secara mendalam pengertian kebijakan atau politik hukum pidana dapat dilihat dari politik hukum maupun dari politik kriminal Menurut Sudarto, "politik hukum" adalah :⁶⁹

- a. Usaha untuk mewujudkan peraturan-peraturan yang baik sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu saat.
- b. Kebijakan dan negara melalui badan-badan yang berwenang untuk menetapkan peraturan-peraturan yang dikehendaki yang diperkirakan bisa digunakan untuk mengekspresikan apa yang terkandung dalam masyarakat dan untuk mencapai apa yang dicita-citakan.

Dengan demikian kebijakan pidana dapat didefinisikan sebagai "usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa yang akan datang, Kata "sesuai" dalam pengertian tersebut mengandung makna "baik" dalam arti memenuhi syarat keadilan dan daya guna dan definisi tersebut di atas sekilas nampak bahwa kebijakan hukum pidana identik dengan "pembaharuan perundang-undangan hukum pidana", namun sebenarnya pengertian kebijakan hukum pidana dalam arti sempit.⁷⁰

Hal ini dapat dijelaskan sebagai berikut : Hukum pidana sebagai suatu sistem hukum yang terdiri dari budaya (*culture*), struktur dan substansi hukum,

⁶⁸ *Ibid*, hlm 45.

⁶⁹ *Ibid*, hlm 67-68.

⁷⁰ Abdul Rahman, (2010), *Panduan Pelaksanaan Administrasi Perpajakan untuk Karyawan, Pelaku Bisnis dan Perusahaan*, Bandung, Penerbit Nuasa, hlm 9.

sedangkan undang-undang merupakan bagian dari substansi hukum. Dengan demikian pembaharuan hukum pidana tidak sekedar memperbaharui perundang-undangan hukum pidana saja namun juga memperbaharui sektor-sektor lain seperti ilmu hukum pidana dan ide-ide hukum pidana melalui proses pendidikan dan pemikiran akademik.⁷¹

Berdasarkan pengertian ini selanjutnya dapat disimpulkan bahwa melaksanakan "Politik Hukum Pidana" berarti mengadakan pemilihan untuk mencapai hasil perundang-undangan pidana yang paling baik dalam arti memenuhi syarat keadilan dan dayaguna. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan usaha dan kebijakan untuk membuat peraturan hukum pidana yang baik pada hakekatnya tidak dapat dilepaskan dari tujuan penanggulangan kejahatan.⁷²

Dengan demikian dilihat dari arti luas, kebijakan hukum pidana dapat mencakup ruang lingkup kebijakan dibidang hukum pidana material, dibidang hukum pidana formal dan dibidang hukum pelaksanaan pidana. Tulisan ini lebih menitik beratkan pada kebijakan di bidang hukum pidana material. Menurut Sudarto mengemukakan 3 (tiga) arti mengenai kebijakan kriminal, yaitu :⁷³

- a. Dalam arti sempit ialah keseluruhan azas dan metode yang menjadi dasar dari reaksi terhadap pelanggaran hukum yang berupa pidana
- b. Dalam arti luas, ialah keseluruhan fungsi dari aparaturnya penegak hukum, termasuk didalamnya cara kerja dari pengadilan dan polisis.

⁷¹ *Ibid*, hlm 13.

⁷² *Ibid*, hlm 89.

⁷³ *Ibid*, hlm 102.

Dalam arti paling luas (yang beliau ambil dari Jorgen Jepsen) ialah keseluruhan kebijakan yang dilakukan melalui perundang-undangan dan badan-badan resmi yang bertujuan untuk menegakkan norma-norma sentral dari masyarakat. Dari beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa kebijakan kriminal merupakan usaha yang rasional dari masyarakat untuk mencegah kejahatan dan mengadakan reaksi terhadap kejahatan.⁷⁴

Usaha yang rasional itu merupakan konsekuensi logis, sebagai masalah yang termasuk masalah kebijakan, maka penggunaan hukum pidana sebenarnya tidak merupakan suatu keharusan. Tidak ada kemutlakan dalam bidang kebijakan karena pada hakikatnya dalam masalah kebijakan orang dihadapkan pada masalah kebijakan penilaian dan pemilihan dan berbagai macam alternatif. Kebijakan kriminal atau penanggulangan kejahatan pada hakikatnya merupakan bagian integral dari upaya perlindungan masyarakat (*social defence*) dan upaya mencapai kesejahteraan masyarakat (*social welfare*).⁷⁵

Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa tujuan akhir atau tujuan utama dan kebijakan kriminal adalah perlindungan masyarakat untuk mencapai kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian dapat dikatakan, bahwa kebijakan kriminal pada hakikatnya juga merupakan bagian integral dari kebijakan publik. Kebijakan kriminal sebagai bentuk kebijakan publik dalam menanggulangi masalah kejahatan, tidak dapat lepas dari perubahan wacana dalam proses kebijakan publik, Selama ini kebijakan kriminal dipahami sebagai ranah Sistem Peradilan.⁷⁶

⁷⁴ *Ibid*, hlm 114.

⁷⁵ Atep Adya Barata, (2011), *Panduan Lengkap Pajak Penghasilan*, Jakarta Transmedia Pustaka, hlm 17.

⁷⁶ *Ibid*, hlm 41

Pidana (SPP) yang merupakan representasi dari negara. Selain itu, kebijakan kriminal juga lebih dipahami sebagai upaya penegakan hukum saja. Dengan semakin meningkat, rumit dan masalah kejahatan, SPP tidak lagi dapat dijadikan satu-satunya *stakeholder* dalam kebijakan kriminal.⁷⁷ Khususnya dalam upaya pencegahan kejahatan, Lembaga-Lembaga negara yang difungsikan untuk melakukan pencegahan kejahatan harus melakukan kolaborasi yang terlembagakan dengan masyarakat sipil dan kalangan swasta.

Kepatuhan dan disiplin masyarakat terhadap hukum merupakan tantangan dalam menciptakan kondisi keamanan dan ketertiban masyarakat. Perbedaan pemahaman terhadap keanekaragaman budaya, kondisi sosial, kesenjangan kesejahteraan, tingkat pengangguran, tingkat kemiskinan, serta kepadatan penduduk merupakan faktor *korelatif kriminogen* dan *police hazard* yang apabila tidak dibina dan dikelola secara baik dapat mendorong munculnya kejahatan konvensional. Faktor *korelatif kriminogen* dan *police hazard* ini hanya dapat diredam oleh sikap, perilaku dan tindakan masyarakat yang patuh dan disiplin terhadap hukum.⁷⁸

Kejahatan disamping sebagai suatu permasalahan sosial bisa dikatakan sebagai perilaku penyimpangan, maupun kemanusiaan merupakan suatu fenomena yang akan selalu mendapat perhatian masyarakat dan dunia secara terus-menerus. Sebagai masalah sosial yang paling tua (*the oldest social problems*), demikian salah satu isi pidato pengukuhan Guru Besar JE Sahetapy,

⁷⁷ *Ibid*, hlm 67.

⁷⁸ Bustamar Ayza, (2017, *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta, Kencana, hlm 30.

kejahatan akan selalu berkembang demikian pula upaya-upaya penanggulangan sulit untuk memusnahkan sama sekali dari peradaban manusia.

2. Kerangka Konsep

Konseptual berasal dari bahasa Latin “*conceptio*” atau pengertian yang memiliki arti adalah hal yang dimengerti. Pengertian bukanlah definisi yang didalam bahasa latin adalah “*definitio*”. Definisi tersebut berarti perumusan yang pada hakikatnya merupakan suatu bentuk ungkapan pengertian disamping aneka bentuk lain yang dikenal dalam epistemologi atau teori ilmu pengetahuan.⁷⁹ Dalam Kerangka Konseptual/Konsepsional diungkapkan beberapa konsepsi atau pengertian yang akan digunakan sebagai dasar penelitian hukum, dan di dalam landasan atau kerangka teoritis diuraikan segala sesuatu yang terdapat dalam teori sebagai aneka “*theore*”ma atau ajaran (Bahasa Belanda : *Leerstelling*).⁸⁰

Kerangka konsep adalah batas yang menguraikan pengertian-pengertian tinjauan yuridis agar penulisan hukum tidak melebar atau menyimpang:

1. Hukum adalah suatu sistem aturan atau adat yang secara resmi dianggap mengikat dan dikukuhkan oleh penguasa, pemerintah atau otoritas melalui lembaga atau institusi hukum.⁸¹
2. Tindak pidana adalah perbuatan yang oleh undang-undang dinyatakan dilarang yang disertai ancaman pidana pada barangsiapa yang melanggar aturan tersebut.⁸²

⁷⁹ Edmon Makarim, (2004), *Kompilasi Hukum Telematika*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, hlm.12

⁸⁰ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, (1995), *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pres, Cet.4, Jakarta, hlm.6

⁸¹ Wirjono Projodikoro, (2003), *Asas-Asas Hukum Perdata*. (Jakarta: Sumur Bandung), hlm. 7-11

3. Kejahatan adalah perilaku yang bertentangan dengan nilai-nilai dan norma-norma yang berlaku yang telah disahkan oleh hukum tertulis yang dalam hal ini adalah hukum pidana.⁸²
4. Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.
5. Direktorat Jenderal Pajak adalah memiliki kewenangan untuk mendesain struktur organisasi. Hal ini mengakibatkan bahwa dalam melakukan tata kelola organisasi, Direktorat Jenderal Pajak harus memperoleh persetujuan dari beberapa instansi seperti Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan, Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi, serta Kementerian Sekretariat Negara.
6. Wajib Pajak, sering disingkat dengan sebutan WP, adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu.

G. Metode Penelitian

Metode penelitian merupakan suatu sistem dan suatu proses yang mutlak harus dilakukan dalam suatu kegiatan penelitian dan pengembangan ilmu

⁸² Soejono soekanto, (2008), *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: UI Press), hlm. 52

⁸³ Sudarsono, (2007), *Kamus Hukum*, (Jakarta: PT Asdi Mahasatya), hlm. 73

pengetahuan.⁸⁴ Penelitian adalah usaha atau pekerjaan untuk mencari kembali yang dilakukan dengan suatu metode tertentu dengan cara hati-hati, sistematis serta sempurna terhadap permasalahan, sehingga dapat digunakan untuk menyelesaikan atau menjawab permasalahan itu. Penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah, yang didasarkan pada metode, sistematika dan pemikiran tertentu, yang bertujuan untuk mempelajari satu atau beberapa gejala hukum tertentu, dengan jalan menganalisisnya. Kecuali itu, maka diadakan juga pemeriksaan mendalam terhadap fakta hukum tersebut, untuk kemudian mengusahakan suatu pemecahan atas permasalahan-permasalahan yang timbul di dalam gejala yang bersangkutan.⁸⁵ Sebagai suatu penelitian ilmiah, maka rangkaian kegiatan penelitian dinilai dari pengumpulan data sampai pada analisis data dilakukan dengan memperhatikan kaidah-kaidah ilmiah sebagai berikut:

1. Jenis dan Pendekatan Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif atau doktrinal yang juga disebut sebagai penelitian perpustakaan karena lebih banyak dilakukan terhadap data sekunder yang ada di kepustakaan. Pada penelitian yang berbentuk tesis ini Adapun data sekunder yang digunakan sebagai sumber atau bahan informasi dapat merupakan bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier.⁸⁶ Pelaksanaan penelitian normatif secara garis besar ditujukan kepada penelitian terhadap asas-asas hukum yang mengkaji hukum

⁸⁴ Bambang Sunggono, (2006), *Metodologi Penelitian Hukum* (Jakarta: Rajagrafindo Persada), hlm. 44.

⁸⁵ Zainuddin Ali, (2010), *Metode Penelitian Hukum* (Jakarta: Sinar Grafika), hlm. 1.

⁸⁶ Ediwarman, (2012), *Monograf Metode Penelitian Hukum (Panduan Penulisan Tesis dan Disertasi)*, Medan, hlm 29.

positif tertulis atau penelitian terhadap kaidah hukum yang hidup dalam masyarakat.

2. Sifat Penelitian

Sifat penelitian diartikan sebagai usaha dalam rangka aktivitas penelitian untuk mengadakan hubungan dengan orang yang diteliti atau metode-metode untuk mencapai pengertian tentang masalah penelitian.⁸⁷ Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode pendekatan analitis dan perundang-undangan.⁸⁸

3. Sumber Data

Prosedur pengambilan dan pengumpulan data dilakukan dengan cara studi kepustakaan (*library reseacrh*). Studi kepustakaan (*library reseacrh*) adalah serangkaian usaha untuk memperoleh data dengan jalan membaca, menelaah, mengklarifikasi, mengidentifikasi, dan dilakukan pemahaman terhadap bahan-bahan hukum yang berupa peraturan perundang-undangan serta buku-buku literatur yang ada relevansinya dengan permasalahan penelitian, dan selain mengumpulkan data dengan cara studi kepustakaan.

4. Alat Pengumpulan Data

Alat Pengumpulan data dalam penelitian kepustakaan dilakukan dengan menggunakan studi dokumen yang sumber datanya diperoleh dari:

1. bahan hukum primer

⁸⁷ Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.,Cit.* hlm 17.

⁸⁸ Jhonny Ibrahim, (2008), *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayu Media Publishing, Malang, hlm 300.

Merupakan bahan hukum mengikat yang terdiri dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, peraturan perundangundangan, serta dokumen hukum lainnya yang berkaitan dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Peraturan perundang-undangan yang dikaji secara hierarkis antara lain:

- a. Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (*Wetboek Van Strafrecht*);
- b. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
- c. Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2008 tentang Kementerian Negara;
- d. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2015 tentang Aparatur Sipil Negara;
- e. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2011 tentang Mata Uang.

2. bahan hukum sekunder

Merupakan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti risalah sidang, dokumen penyusunan peraturan yang terkait dengan penelitian ini dan hasil-hasil pembahasan dalam berbagai media.

3. bahan hukum tersier

Merupakan bahan hukum penunjang seperti kamus hukum dan bahan lain di luar bidang hukum yang dipergunakan untuk melengkapi data penelitian

5. Analisa Data

Analisa data penelitian hukum ini menggunakan analisa data kualitatif. analisa data merupakan salah satu langkah yang penting dalam rangka memperoleh temuan-temuan hasil penelitian. analisa data dalam suatu penelitian sangat diperlukan suatu analisis data yang berguna untuk memberikan jawaban terhadap permasalahan yang diteliti. analisa data merupakan proses

mengorganisasikan dan mengurutkan data ke dalam pola kategori dan suatu uraian dasar, sehingga dapat ditemukan tema dan dapat dirumuskan hipotesis kerja seperti yang disarankan oleh data.⁸⁹

⁸⁹ Lexy Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung, 2002, hlm: 103;

BAB II

KEBIJAKAN PENANGANAN HUKUM DALAM UPAYA MENANGGULANGI TINDAK PIDANA DIBIDANG PERPAJAKAN

A. Kebijakan Hukum Upaya Penanggulangan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Berdasarkan Hukum Positif Saat Ini Pengaturan “mengenai tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Ketentuan-ketentuan umum dalam KUHP yang mengatur mengenai tindak pidana yang dapat menjadi dasar pemidanaan tindak pidana perpajakan.” Ada “beberapa istilah untuk menyatakan suatu perbuatan yang dilarang oleh aturan pidana, perbuatan pidana, delik atau *strafbaarfeit*. Dahulu hanya mengenal subyek tindak pidana adalah manusi seperti yang tercantum dalam KUHP.⁹⁰

Namun dalam perkembangannya, terdapat perkumpulan dagang atau korporasi yang dapat disamakan dengan satu pribadi manusia yang dapat melakukan suatu tindak pidana. Berbagai perundangundangan di Indonesia telah mencantumkan korporasi sebagai subyek tindak pidana seperti UU Lingkungan Hidup, Rancangan KUHP, UU Tindak Pidana Korupsi, demikian pula diberbagai negara seperti Belanda, Inggris, Amerika Serikat, Malaysia dan Singapore.⁹¹

Selain subyek hukum sebagai unsur tindak pidana, masih terdapat satu unsur lagi yaitu perbuatan. Perbuatan yang dapat dikenai hukum pidana tentu saja

⁹⁰ Catharina Vista Okta Frida, (2020), *Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta, Penerbit Garudhawara, hlm 9.

⁹¹ *Ibid*, hlm 23.

perbuatan yang melawan hukum yaitu perbuatan yang memenuhi rumusan delik sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang. Perbuatan tersebut dapat berupa berbuat atau tidak berbuat.⁹² Wujud atau sifat perbuatan pidana itu selain melawan hukum, perbuatan-perbuatan tersebut juga merugikan masyarakat, dalam arti bertentangan dengan atau menghambat akan terlaksananya tata dalam pergaulan masyarakat yang dianggap baik dan adil.⁹³

Sejalan dengan kemajuan ilmu pengetahuan, teknologi informasi, ekonomi, sosial dan politik pemerintah dituntut untuk menciptakan *clean governance* melalui reformasi Undang-Undang Perpajakan. Hal ini bertujuan agar menciptakan keadilan dan upaya untuk meningkatkan kualitas pelayanan bagi wajib pajak.⁹⁴ Selain itu, kemajuan diberbagai bidang juga menimbulkan adanya suatu tindak pidana di bidang perpajakan.⁹⁵

Menurut pengertian umum, yang dimaksud dengan tindak pidana perpajakan atau yang disebut juga dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah tindakan yang melanggar ketentuan mengenai pertanggungjawaban dibidang pajak dan persyaratan yang telah diatur di dalam Undang-Undang pajak.⁹⁶ Fakta menunjukkan bahwa pelaku tindak pidana di bidang perpajakan biasanya melakukan penyamaran atau menyembunyikan asal-usul dari harta yang

⁹² Jareborg, N. (2015). *Criminal Liability as a last Resort*. Ohio State Journal of Criminal law, Vol.2, p.251. <http://hdl.handle.net/1811/72899>

⁹³ *Ibid*, hlm 45..

⁹⁴ Achmad, R. (2016). Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. Jurnal Hukum Doctrinal, Vol.1, (No. 2), p.2. <https://jurnal.um-palembang.ac.id/doktrinal/article/view/385>

⁹⁵ Harahap, N. R. (2020). *Kurangnya Pemahaman Wajib Pajak Terhadap Pentingnya SPT Tahunan* (Doctoral dissertation, UMSU).

⁹⁶ Setiadi, Edi., & Yulia, Rena. (2010). *Hukum Pidana Ekonomi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.

diperoleh dari tindak pidana perpajakan tersebut ke dalam lembaga keuangan misalnya bank.⁹⁷

Hal ini tentunya tidak terlepas dari kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan. Kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan salah satunya melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dan disempurnakan melalui Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang di dalamnya juga mengatur sanksi.⁹⁸

Masyarakat berperan dalam pemenuhan kewajiban di bidang perpajakan dengan terus meningkatkan kesadaran, pemahaman, dan penghayatan bahwa pajak adalah sumber utama pembiayaan negara dan pembangunan nasional serta merupakan salah satu kewajiban dimana setiap anggota masyarakat wajib berperan aktif dalam melaksanakan sendiri kewajiban perpajakannya. Namun dalam kenyataan tidak semua Wajib Pajak menjalankan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan.⁹⁹

⁹⁷ Tarigan, Suranta Ramses., Kalo, Syafruddin., Nasution, Bismar., & Sunarmi. (2014). Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. *USU Law Journal*, Vol.2,(No.2),p.123. <https://jurnal.usu.ac.id/index.php/law/article/view/7940>

⁹⁸ Ningrum, Diajeng Kusuma., Ispriyarso, Budi., & Pujiyono. (2016). Kebijakan Formulasi Hukum Pidana di Bidang Perpajakan sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara. *Jurnal Law Reform*, Vol.12,(No.2),p.210. <https://doi.org/10.14710/lr.v12i2.15875>

⁹⁹ *Ibid*, hlm 67.

Akibatnya Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan ketetapan pajak baik berupa Surat Tagihan Pajak maupun Surat Ketetapan Pajak. Wajib Pajak harus melunasi pajak yang masih harus dibayar sesuai yang tercantum dalam Surat Tagihan Pajak maupun Surat Ketetapan Pajak paling lama satu bulan.¹⁰⁰ Tindak pidana di bidang perpajakan tidak hanya melibatkan para wajib pajak, tetapi pejabat pajak itu sendiri juga dapat dikenakan sanksi pidana seperti bila pejabat wajib pajak melakukan penyelewengan terhadap dana pajak.

Hal tersebut dapat dikenakan sanksi pidana berdasarkan Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi dan Undang-Undang Perpajakan.¹⁰¹ Walaupun hukum pajak tergolong ke dalam hukum administrasi negara, namun diperkuat dengan diaturnya ketentuan pidana di dalam Undang-Undang perpajakan. Penempatan ketentuan pidana dalam hukum pajak, melahirkan proses kriminalisasi dalam sektor pajak yang sangat terkait dengan politik hukum pidana yang menentukan pilihan, arah dan implementasi hukum pidana.¹⁰²

Dua hal dasar dalam kebijakan dengan menggunakan sarana pidana menurut Barda Nawawi Arief:

- 1) Perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana dan kedua sanksi apa yang seharusnya digunakan kepada pelanggar; dan

¹⁰⁰ Sarwini. (2014). Implementasi Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak. *Jurnal Yuridika*, Vol.39,(No.2),p.382

¹⁰¹ Adyan, Antony, R. (2017). Penegakan Hukum Pidana terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. *Jurnal Pranata Hukum*, Vol.2, (No.2), p.90. <http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/PH/article/view/107>

¹⁰² Yoserwan. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol.20,(No.2),p.166.<http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>

- 2) Kriminalisasi akan membutuhkan penegakan hukum yakni melalui mekanisme Sistem Peradilan Pidana (SPP).¹⁰³

Urgensi penegakan hukum pidana di bidang perpajakan tidak terlepas dari adanya potensi kehilangan pemasukan negara dari sektor pajak karena terjadi berbagai pelanggaran terhadap undang-undang perpajakan sehingga melahirkan tindak pidana di bidang perpajakan. Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) menyampaikan bahwa sampai Juni 2019 jumlah laporan keuangan mencurigakan yang terkait dengan dugaan pidana perpajakan mencapai 738(tujuh ratus tiga puluh delapan) laporan.¹⁰⁴

Jumlah itu naik 47,3%(empat puluh tujuh koma tiga persen) dari periode yang sama tahun lalu yang hanya 501(lima ratus satu) laporan. Dengan jumlah laporan tersebut, indikasi kejahatan perpajakan menempati posisi nomor empat. Posisinya berada di bawah penipuan dengan 3.998(tiga ribu Sembilan ratus Sembilan puluh delapan) laporan, korupsi 2.165 (dua ribu seratus enam puluh lima) laporan, dan perjudian sebanyak 1.767 (seribu tujuh ratus enam puluh tujuh) laporan.¹⁰⁵ Adanya potensi “kerugian negara disektor perpajakan tersebut, perlu adanya penyelesaian khususnya dalam penerapan sanksi pidana guna menyelesaikan dugaan tindak pidana perpajakan secara *proporsional*.

¹⁰³ Arief, Barda N. (2014). Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru). Jakarta: Kencana, hlm 67.

¹⁰⁴ Irwansyah Lubis, Abidah Sari Lubis, Muhammad Zuhdi Lubis, Taat Hukum Pajak Praktis dan Mudah Taat Aturan, Jakarta, Penerbit Mitra Wacana Media, 2018, hlm 29.

¹⁰⁵ Yoserwan. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Vol.20,(No.2),p.166.<http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>

Mengingat tindak pidana perpajakan tergolong sebagai kejahatan terorganisir (*organized crime*) dan biasanya dilakukan melalui korporasi (*corporate crime*) serta dapat juga melibatkan petugas pajak, diperlukan suatu penanganan yang juga yang berbeda dari tindak pidana umum lainnya. Mengingat terdapatnya dualisme dalam penyelesaian dugaan tindak pidana perpajakan,¹⁰⁶ maka tentu harus ada kejelasan dan kepastian hukum dalam penerapannya. Kepastian tersebut berkaitan dengan konsistensi penegakan peraturan yang berkaitan dengan perpajakan itu sendiri.

Menurut Roeslan Saleh perbuatan pidana adalah perbuatan yang anti sosial. Perbuatan seseorang dikatakan sebagai tindak pidana apabila perbuatan tersebut telah tercantum dalam undang-undang. Dengan kata lain untuk mengetahui sifat perbuatan tersebut dilarang atau tidak, harus dilihat dari rumusan undang-undang. Asas yang menentukan bahwa tidak ada perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana jika tidak ditentukan terlebih dahulu dalamperundang-undangan dikenal dengan *asas legalitas*.¹⁰⁷

Asas Legalitas ini dalam bahasa Latin yaitu *Nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali*, bermakna tidak ada delik, tidak ada pidana tanpa peraturan lebih dahulu; tiada seorangpun dapat dihukum tanpa peraturan yang mendahului terjadinya perbuatan dan bahwa peraturan termaksud harus telah mencantumkan suatu ancaman hukuman, Asas Legalitas merupakan asas yang fundamental dalam hukum pidana. Asas Legalitas ini berorientasi pada kepastian

¹⁰⁶ Meagher, D. (2013). The Common Law Principle of Legality in the Age of Rights. *Melbourne University Law Review*, Vol.35, (Issue1), p.234. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1037969X1303800402>

¹⁰⁷ li Ratnawati dan Retno Indah Hernawati, (2015), *Dasar-Dasar Perpajakan*, Yogyakarta, Deepublish 2017, hlm 21.

hukum. Ada dua fungsi yang diemban atau dibebankan pada asas legalitas yaitu fungsi instrument yang berarti tidak ada perbuatan pidana yang tidak dituntut dan fungsi melindungi yang berarti tidak ada pemidanaan kecuali atas Undang-Undang.¹⁰⁸

Di Indonesia, sumber hukum yang menyatakan adanya pidana terdapat di dalam Kitab Undang- Undang Hukum Pidana (KUHP) sebagai induk aturan umum dan peraturan perundang-undangan khusus lainnya di luar KUHP.¹⁰⁹ KUHP sebagai induk aturan umum mengikat peraturan perundang-undangan khusus di luar KUHP, namun dalam hal-hal tertentu peraturan perundang-undangan khusus tersebut dapat mengatur sendiri atau menyimpang dari induk aturan umum. KUHP sebagai induk aturan umum memasukkan rumusan asas Legalitas dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang berbunyi :

“Tiada suatu perbuatan dapat dipidana kecuali atas kekuatan aturan pidana dalam perundang-undangan yang telah ada sebelum perbuatan dilakukan”.

“Bunyi“ dari pasal tersebut mengandung dua arti yaitu:

- 1) Suatu tindak pidana harus dirumuskan atau disebutkan dalam perundang-undangan dan
- 2) Peraturan undang-undang ini harus ada sebelum terjadinya tindak pidana.”

Suatu “tindak pidana“ harus dirumuskan atau disebutkan dalam peraturan undang-undang mempunyai konsekuensi yaitu perbuatan seseorang yang tidak

¹⁰⁸ Muttaqin, Zainal., Sugiharti, Dewi Kania., & Tajudin. (2015). Law Enforcement Taxation through NonLitigation Mechanisme (An Alternative). *Jurnal Mimbar Hukum*, Vol.27, (No.2), p.384. <https://doi.org/10.22146/jmh.15899>

¹⁰⁹ Wibowo, A., Eddy, T., & Sahari, A. (2020). Tindak Pidana Korporasi Bagi Perusahaan Yang Terlibat Dalam Pencucian Uang Hasil Penjualan Narkotika. *Journal of Education, Humaniora and Social Sciences (JEHSS)*, 3(1), 52-60.

tercantum dalam undang-undang sebagai suatu tindak pidana,¹¹⁰ tidak dapat dipidana. Jadi dengan adanya asas ini hukum yang tak tertulis tidak berkekuatan untuk diterapkan dan adanya larangan penggunaan analogi untuk membuat suatu perbuatan menjadi suatu tindak pidana sebagaimana dirumuskan dalam Undang-Undang. “Analogi” artinya memperluas berlakunya suatu peraturan dengan mengabstraksikannya menjadi aturan hukum yang menjadi dasar dari peraturan itu dan kemudian menerapkan aturan yang bersifat umum ini kepada perbuatan konkrit yang tidak diatur dalam undang-undang. Penetapan peraturan secara analogi ini dilakukan apabila ada kekosongan dalam Undang-Undang untuk perbuatan yang mirip dengan apa yang diatur oleh undang-undang.¹¹¹

Peraturan undang-undang ini harus ada sebelum terjadinya tindak pidana, dengan perkataan lain peraturan undang-undang pidana tidak boleh berlaku retroaktif (berlaku surut).¹¹² Ratio (dasar fikiran) dari hal ini ialah untuk menjamin kebebasan individu terhadap kesewenang-wenangan penguasa (peradilan) dan pendapat yang berhubungan dengan pendirian bahwa pidana itu juga sebagai paksaan *psychis* (*psychologische dwang*).¹¹³

¹¹⁰ Duus-Otterström, G. (2018). Retributivism and Public Opinion: On the Context Sensitivity of Desert Criminal Law and Philosophy, Vol.12, (Issue1), p.132. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11572-017-9415-z>

¹¹¹ Virginia, E. F., & Soponyono, E. (2021). Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, 3(3), 299-311.

¹¹² Lestari, I. (2019). Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. *Law Public*, Vol.1, (No.1), p.5. https://www.researchgate.net/publication/337059458_ASPEK_HUKUM_PIDANA_DALAM_TINDAK_PIDANA_PERPAJAKAN_OLEH_INDAH_LESTARI_NIM_02011181722014

¹¹³ Lamijan. (2014). Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan). *Jurnal Pembaruan Hukum*, Vol.2, (No.1), p.118. doi: 10.26532/jph.v1i1.1467

Dengan adanya “ancaman pidana” terhadap orang yang melakukan tindak pidana, penguasa berusaha mempengaruhi jiwa si calon pembuat untuk tidak berbuat. Dengan demikian unsur dari tindak pidana ini adalah adanya perbuatan, yang mencocoki rumusan undang-undang dan bersifat melawan hukum. Sifat melawan hukum ini diperluas tidak hanya melawan hukum formil tetapi juga melawan hukum materiil.¹¹⁴

Kebijakan formatif mengenai Tindak Pidana Perpajakan diatur dalam Bab VIII tentang Ketentuan Pidana”“Pasal 38, 39, 39A, 40,41, 41A, 41B, 41C, 43, 43A. Dalam hubungannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan, penggolongan atau jenis tindak pidana perpajakan terbagi kedalam tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (*culpa*) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana perpajakan dalam bentuk kejahatan (*dolus*) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja.¹¹⁵ Pasal 38 huruf a dan b UU KUP menentukan bahwa:

“Setiap orang karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu)

¹¹⁴ Naibaho, Y. H., Eddy, T., & Sahari, A. (2021). Analisis Yuridis Anak Sebagai Pelaku Tindak Pidana Dalam Pemberitaan Hoax Melalui Media Sosial. *Legalitas: Jurnal Hukum*, 13(2), 149-157.

¹¹⁵ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, (2007), Jakarta, RAJAGRAFINDO PERSADA, hlm 50.

kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”.

Pasal 39 ayat (1) huruf a,b,c,d,e,f,g,h,i, ayat (2) dan (3) menentukan:

(1) “Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan pengusaha Kena Pajak;
- c. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
- d. Menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. Menolak untuk melakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. Memperlihatkan pembukuan pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperhatikan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

- h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara perogram aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 (11); atau
 - i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat, menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara apaling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dn paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar”;
- (2) “Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan”;
- (3) “Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling

sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan”.

Sedangkan tentang faktor pajak, Pasal 39A huruf a dan b menentukan:

“Setiap orang yang dengan sengaja:¹¹⁶

- a. Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau/ bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dipidana dengan pidana penjara paling sedikit 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak paling dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Berdasarkan Ketentuan Pidana Perpajakan tersebut, maka uraian Pasal 38 mengatur tentang Kealpaan (*Culpa*) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UUKP). Pasal 39 berkaitan berkaitan dengan kesengajaan (*Dolus*) SPT, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengusaha Kena Pajak (NPKP),

¹¹⁶ *Ibid*, hlm 79-81.

Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan”.

Pasal 39 ayat (3) terkait dengan Tindak Pidana Percobaan. Pasal 39A terkait tindak pidana Faktur Pajak. “Tindak Pidana yang terkait dengan pihak ketiga diatur dalam Pasal 41 A dan 41 C UU KUP yang menentukan: “Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)”.

Pasal 35 ayat (1) dan (2) UU KUP menentukan:

- (1) “Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti atau dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan atau/ pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak atau penyidik tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jendral Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta”.
- (2) “Dalam pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak,

atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan”.

Pasal 41 C ayat (1), (2), (3) dan (4) UU KUP menentukan:

- (1) “Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah)”;
- (2) “Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp. 800.000.000,-(delapan ratus juta rupiah)”.
- (3) “Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasinya yang diminta oleh Direktur Jenderal pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp. 800.000.000,- (delapan ratus juta rupiah)”.
- (4) “Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada Negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,-(lima ratus juta rupiah)”.

Rumusan “Kualifikasi Tindak Pidana: Kejahatan dan Tindak Pidana Pelanggaran di bidang perpajakan dalam UU KUP sangat bermanfaat bagi

penerimaan negara. Namun sementara ini, UU KUP termasuk fenomena legislatif yang mengandung masalah dan dapat menghambat upaya penanggulangan kejahatan perpajakan karena tidak menyebutkan kualifikasi yuridis berupa pelanggaran atau kejahatan, sehingga dari aspek pendekatan rumusan / frasa juga terdapat kekaburan norma.”

Ketentuan Pidana Perpajakan termasuk ketentuan “penggunaan sanksi Pidana dalam hukum administrasi sehingga UU KUP (UU No. 6 Tahun 1983 diubah dengan UU No. 9 Tahun 1994 diubah dengan UU No. 16 Tahun 2000 diubah dengan UU No. 28 Tahun 2007, dengan perubahan terakhir UU No. 16 Tahun 2009) yang digunakan oleh Majelis Hakim untuk menghukum Pelaku Tindak Pidana Perpajakan di Pengadilan Umum, hanya ada pidana pokok (Pasal 38- 41B), meskipun pada mulanya, ada kualifikasi delik (kejahatan/pelanggaran) dalam Pasal 42 tetapi Pasal 42 kemudian dihapus oleh Pasal 1 sub 34 UU No 9 Tahun 1994.¹¹⁷

Walaupun UU KUP telah mengalami tiga kali perubahan, pola jenis sanksi pidananya tetap tidak berubah dan tetap tidak ada ketentuan mengenai pertanggungjawaban pidana untuk korporasi. ”Kualifikasi“ kejahatan dan pelanggaran sanksi pidana perpajakan sangat perlu dilakukan karena penerapan sanksi perpajakan tidak hanya melalui hukuman pidana kurungan, penjara dan denda, melainkan terdapat hukuman atau sanksi administrasi berupa pembayaran bunga dan denda administrasi.¹¹⁸

¹¹⁷ Siti Kurnia Rahayu, (2018), *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*, Bandung, Rekayasa Sains, hlm 23.

¹¹⁸ Nuryani Mulyodiwarno, (2018) *Reformasi: Menuju Terwujudnya Keadilan Dan Kesetaraan Perpajakan*, Depok, Rajawali Pers, hlm 30.

Sanksi Administrasi biasanya dikenakan terhadap pelanggaran secara administrasi, sedangkan sanksi pidana dikenakan terhadap pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang terbukti lalai dan sengaja (*culpa* dan *dolus*) melanggar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Lalai artinya perbuatan yang dilakukan oleh pelaku tidak adanya unsur kesengajaan misalnya *human error*, sedangkan sengaja artinya memenuhi unsur kesengajaan salah satunya adanya *mens rea* atau sikap batin yang diketahuinya perbuatan yang dilakukan merupakan suatu tindak pidana.¹¹⁹

Sanksi administratif merupakan *primumremidium* atau sanksi pertama yang harus dikenakan apabila terjadi suatu tindak pidana perpajakan, sehingga jika sanksi administratif tidak dilaksanakan maka harus dilakukan upaya pidana sebagai *ultimumremidium*.¹²⁰ Tindak pidana dibidang perpajakan dapat dikategorikan sebagai suatu kejahatan yang mana tidak hanya merugikan bagi orang lain atau masyarakat luas melainkan juga Negara dikarenakan merugikan pendapatan kas Negara yang mana pajak merupakan sumber pendapatan bagi Negara yang bertujuan untuk pembiayaan pembangunan serta kesejahteraan bagi masyarakat luas.

Dan di dalam ketentuan Pasal-pasal yang mengatur tentang Perbutan Pidana di bidang Perpajakan karena kelalaian terdapat pada Pasal 38, Pasal 41 ayat (1) Dalam Undang-Undang KUP, yang dimaksud Kelalaian menurut penjelasan dalam Pasal 38, berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang

¹¹⁹ Ali, M. (2018). Proporsional dalam Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana. Jurnal Hukum Ius Quia Lustum, Vol.25,(No.1),p.243. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol25.iss1.art7>

¹²⁰ Lamond, G. (2007). What is A Crime. Oxford Journal of Legal Studies, Vol. 27, (No.4). pp. 609–632 doi:10.1093/ojls/ gqm018

mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.”

B. Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak

Pidana Di Bidang Perpajakan Di Masa Yang Akan Datang

Kebijakan hukum pidana di masa yang akan datang harus sesuai dengan arah pembangunan hukum yang dilaksanakan melalui: Pembaruan materi hukum, dengan tetap memperhatikan kemajemukan tatanan hukum yang berlaku dan pengaruh globalisasi sebagai upaya untuk meningkatkan kepastian dan perlindungan hukum, menegakan hukum dan hak asasi manusia kesadaran hukum, dan Pelayanan hukum yang berintikan keadilan dan kebenaran serta ketertiban dan kesejahteraan.¹²¹

Strategi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan.¹²²

Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi

¹²¹ Untung Sukardi, (2017) *Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*, Depok, PT. RajaGrafindo Persada, hlm 20.

¹²² Ibid, hlm 45.

pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak.¹²³ Sayangnya, kebijakan tersebut merupakan bagian dari *ius constituendum* atau hukum yang dicita-citakan, sehingga saat ini perlu dilakukan pertimbangan untuk mengkaji semua kebijakan yang telah dilakukan oleh pemerintah terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan.

Perkembangan hukum pidana secara internasional, khususnya pola pemidanaan, wacana *restorative justice* dan *penal mediation* nampaknya turut memperkuat posisi asas *ultimum remedium*. Bahwa Negara sebagai korban, dalam tindak pidana perpajakan, maka kepentingan Negara lebih didahulukan tanpa harus menghambat kepentingan pelaku usaha, karena sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan bukan pidana denda.¹²⁴

Rumusan sanksi sesuai dengan UU KUP ini adalah efektifitas nya dalam mencegah terjadinya delik dan/atau mengembalikan keadaan (yang tidak seimbang setelah terjadinya delik) seperti sedia kala. Hal ini cukup beralasan mengingat sanksi pidana yang di atur dalam UU KUP hanyalah berupa sanksi-sanksi formal. Namun, dalam beberapa aspek, khususnya untuk mencapai suatu tujuan pemidanaan terhadap korporasi, sanksi informal atau *negative* yang berupa *legal sanction*, *occumpational sanctions*, dan *social sanction* dapat dipertimbangkan.

Dalam hal pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik belum secara kontekstual sehingga belum mencakup pidana

¹²³ Ibid, hlm 61.

¹²⁴ Ibid, hlm 79.

formal seperti kurungan dan denda dan pidana informal atau negatif seperti *occupational sanction*, *legal sanction*, dan *social sanction*. Berdasarkan hal tersebut, pengenaan sanksi terhadap pelaku tindak pidana perpajakan harus sesuai dengan subjek pelaku, misalnya pengenaan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu.¹²⁵

Tolok ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada teori pencegahan dalam konteks hukum *penitensier*)¹²⁶ atau pun untuk mengembalikan keadaan seperti sedia kala atau *restitutio in integrum*. Penerapan sanksi perpajakan baik administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan pidana (penjara) mendorong kepatuhan wajib pajak. Namun penerapan sanksi harus konsisten meliputi para pembuat kebijakan baik legislatif maupun eksekutif serta para aparat penegak hukum yang berlaku terhadap semua wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan.”¹²⁷

C. Kebijakan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara

Pajak merupakan bagian terbesar dari pendapatan negara dan sebagai salah satu sumber utama pembiayaan pembangunan nasional. Peranan strategis sektor perpajakan terlihat dari kecenderungan meningkatnya target yang telah

¹²⁵ Alhafezt, T., Eddy, T., & Sahari, A. (2020). Perbuatan Melawan Hukum Terhadap Tindak Pidana Pengambilan Benda Bergerak Sebagai Objek Pembiayaan Leasing. *Journal of Education, Humaniora and Social Sciences (JEHSS)*, 3(1), 111-119.

¹²⁶ Sulastyawati, Dwi. (2014). Hukum Pajak dan Implementasinya bagi Kesejahteraan Rakyat, *Jurnal Salam: Jurnal Sosial dan Budaya Syar-i*, Vol.1,(No.1),p.122. doi:10.15408/sjsbs.v1i1. 1530

¹²⁷ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, (2018), *Perspektif Keadilan dan Kepastian dalam Penerapan Hukum pajak*, Jakarta, Mitra Wacana Media, hlm 48.

dicanangkan oleh pemerintah di dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Dalam kurun waktu lima tahun terakhir, target penerimaan negara dari sektor perpajakan meningkat sekitar 190% yaitu dari Rp. 652 trilyun pada tahun 2010 menjadi Rp. 1.246 trilyun pada tahun 2014 dan Rp. 1.244,7 trilyun (APBNP) yang ditargetkan dalam APBN Perubahan Tahun 2015. Rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak, ditinjau dari aspek hukum sebenarnya dapat diminimalisir dengan memformulasi suatu kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan.

Rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak mendorong lahirnya kebijakan hukum sebagai upaya mengatasi permasalahan yang ada. Pemerintah dari segi formulasi sebenarnya telah mengeluarkan ketentuan umum perpajakan, yaitu melalui Undang- Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dan disempurnakan melalui Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang- Undang Nomor 16 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang di dalamnya juga mengatur sanksi pidana.

Tujuan kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada dasarnya bukanlah untuk mencari kesalahan ataupun memberikan penghukuman sebagai balas dendam, tetapi untuk mewujudkan tingkat kepatuhan masyarakat selaku wajib pajak sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi

pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.¹²⁸

Kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan dalam implementasinya ternyata menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda.¹²⁹

Sesuai Pasal 3 ayat (1) UU KUP, salah satu bentuk pengendalian administrasi pemungutan pajak yang menganut *self assessment system* terletak pada penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) secara benar, lengkap dan jelas. Apabila terjadi ketidakbenaran dalam pengisian dan penyampaian SPT, maka seharusnya upaya yang dilakukan oleh petugas Direktorat Pajak adalah menerbitkan terlebih dahulu Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh karena tujuan utama dibentuknya undang-undang perpajakan adalah untuk memaksimalkan penerimaan negara sehingga kebijakan hukum berbasis ekonomi yang harus dikedepankan.¹³⁰

Kenyataan di lapangan menunjukkan bahwa sering kali petugas Direktorat Pajak langsung melakukan pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan melalui mekanisme peradilan pidana yang semestinya merupakan alternatif terakhir (*ultimum remidium*). Penyidik Pegawai negeri Sipil (PPNS) di lingkungan

¹²⁸ Nurmantu, S. (2010). *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit, hlm 14.

¹²⁹ *Ibid*, hlm 23.

¹³⁰ *Ibid*, hlm 45.

Direktorat Pajak selalu menggunakan ketentuan Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, meskipun wajib pajak yang dianggap lalai tersebut telah memenuhi kewajibannya membayar tunggakan pajak.¹³¹

Sebagian perkara di bidang perpajakan yang diajukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Ditjen Pajak ke Penuntut Umum menggunakan ketentuan Pasal 39 UU KUP. Begitu pula dengan perkara yang masuk dan telah ditangani oleh Kejaksaan dalam hal ini Kejaksaan Tinggi Jawa Tengah yang sepanjang tahun 2015 menangani 5 (lima) perkara bidang perpajakan dengan ketentuan Pasal 39 UU KUP.¹³²

Salah satu contoh perkara yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*incraht*) adalah perkara atas nama APRIH ALMANTO Als. APRIH ALAMANTO perkara Nomor: 130/Pid/Sus/2015/PN.Smg dengan putusan pidana penjara terhadap terdakwa tersebut selama 1 (satu) tahun dan denda sebesar Rp. 1.885.328.082 (satu milyar delapan ratus delapan puluh lima juta tiga ratus dua puluh delapan ribu delapan puluh dua rupiah) subsidair 3 (tiga) bulan kurungan. Tidak adanya parameter untuk menentukan adanya pelanggaran administrasi dan kejahatan di bidang perpajakan, telah melukai rasa keadilan dan menimbulkan ketidakpastian hukum. Ketidakadilan terjadi manakala seseorang yang karena kelalaian dan ketidaktahuannya terhadap administrasi perpajakan, diancam dan

¹³¹ *Ibid*, hlm 51.

¹³² Mustaqiem, D. (2014). *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Yogyakarta: Buku Litera Yogyakarta, hlm 16.

dihukum sama dengan mereka sejak semula berniat (*mens rea*) untuk melakukan kejahatan di bidang perpajakan.¹³³

1. Kebijakan formulasi hukum pidana dalam bidang perpajakan

Pasal 34 UU KUP, ketentuan ini memuat larangan bagi pejabat memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya guna menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Larangan tersebut juga berlaku bagi tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pelanggaran terhadap ketentuan tersebut diatur dalam Pasal 41 UU KUP.¹³⁴

Untuk menjamin bahwa kerahasiaan mengenai perpajakan tidak akan diberitahukan kepada pihak lain dan supaya Wajib Pajak dalam memberikan data dan keterangan tidak ragu-ragu, dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang Perpajakan, perlu adanya sanksi pidana bagi pejabat yang bersangkutan yang menyebabkan terjadinya pengungkapan kerahasiaan tersebut. Pengungkapan kerahasiaan sebagaimana dimaksud pada ayat ini dilakukan karena kealpaan dalam arti lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan sehingga kewajiban untuk merahasiakan keterangan atau bukti-bukti yang ada pada Wajib Pajak yang dilindungi oleh Undang-undang Perpajakan dilanggar.¹³⁵

¹³³Ahmad Kamil dan Fauzan, (2004), *Kaidah-Kaidah Hukum Yurisprudensi*, Kencana, (Jakarta), hlm. 58.

¹³⁴ *Ibid*, hlm 71.

¹³⁵ *Ibid*, hlm 89.

Atas kealpaan tersebut, pelaku dihukum dengan hukuman yang setimpal Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud pada ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang lebih berat dibandingkan dengan perbuatan atau tindakan yang dilakukan karena kealpaan agar pejabat yang bersangkutan lebih berhati-hati untuk tidak melakukan perbuatan membocorkan rahasia Wajib Pajak.¹³⁶

Yang dimaksud dengan tuntutan pidana terhadap pelanggaran kerahasiaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) sesuai dengan sifatnya adalah menyangkut kepentingan pribadi seseorang atau badan selaku Wajib Pajak. Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Sedangkan yang dimaksud dengan Perbuatan atau tindakan sebagaimana

¹³⁶ *Ibid*, hlm 102.

dimaksud dalam pasal 39 A bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Di dalam Pasal 38 huruf a dan b UU KUP dan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf a, b, c, d, e, f, g, h, i, ayat (2) dan (2) mengatur tentang ketentuan pidana perpajakan tersebut, maka uraian pasal 38 mengatur tentang kealpaan (*Culpa*) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A UU Nomor 16 Tahun 2009 tentang perubahan keempat UU KUP. Dalam ketentuan Pasal 39 berkaitan dengan kesengajaan (*Dolus*) SPT, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPKP), Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

Pasal 39 ayat (3) terkait dengan Tindak Pidana Percobaan, Pasal 39A terkait dengan Tindak Pidana Faktur Pajak. Dari unsur-unsur tersebut menjelaskan

bahwa tindak pidana dibidang perpajakan dapat dikategorikan sebagai suatu kejahatan yang mana tidak hanya merugikan bagi orang lain atau masyarakat luas melainkan juga Negara dikarenakan merugikan pendapatan kas Negara yang mana pajak merupakan sumber pendapatan bagi Negara yang bertujuan untuk pembiayaan pembangunan serta kesejahteraan bagi masyarakat luas.

Dan di dalam ketentuan Pasal-Pasal yang mengatur tentang Perbuatan Pidana di bidang Perpajakan karena kelalaian terdapat pada Pasal 38, Pasal 41 ayat (1) Dalam Undang-undang KUP, yang dimaksud Kelalaian menurut penjelasan dalam Pasal 38, berarti tidak sengaja, lalai tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Terdapat ketentuan untuk memenuhi unsur kelalaian dalam Pasal 38 UU KUP, yaitu perbuatan tersebut bukan merupakan perbuatan yang pertama kali. Artinya telah terjadi beberapa kali bahkan berulang kali dilakukan barulah dapat dikategorikan sebagai Perbuatan Pidana yang dilakukan dengan kelalaian.¹³⁷

Secara Yuridis Formal, tidak terdapat rumusan dalam KUHP yang memberi batasan tentang Kemampuan Bertanggung jawab. Persoalan yang berkaitan dengan kemampuan bertanggungjawab diserahkan kepada doktrin.

¹³⁷ Marsuni, Lauddin. (2006). Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia. Yogyakarta: UII Press, hlm 56.

2. Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Dalam Bidang Pajak Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara

Hukum bukan tujuan, namun hukum merupakan sarana untuk mencapai suatu tujuan dari hukum yang diidealkan bersama. Oleh sebab itu, Barda Nawawi Arief menyatakan sehubungan dengan masalah penetapan sanksi pidana sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka sudah barang tentu harus dirumuskan terlebih dahulu tujuan pemidanaan yang diharapkan dapat menunjang tercapainya tujuan umum tersebut.¹³⁸

Barulah dengan kemudian bertolak atau berorientasi pada tujuan itu dapat ditetapkan cara, sarana, atau tindakan apa yang dapat digunakan. Jika mengacu kepada pendapat John Austin, bahwa hukum adalah perintah dari penguasa, dalam arti perintah mereka yang memiliki kekuasaan tertinggi atau yang memegang kedaulatan. Namun Sudarto memberikan batasan dalam pembentukan sanksi pidana bahwa dalam menggunakan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yang mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spiritual berdasarkan Pancasila.¹³⁹ Selain daripada itu, menurut Teguh Prasetyo sebagaimana mengutip dari Sudarto, bahwa batasan lainnya adalah :¹⁴⁰

1. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan perbuatan yang tidak dikehendaki, yaitu

¹³⁸ Barda Nawawi Arief, (1998), *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, (Bandung: Citra Aditya Bakti), hlm. 72.

¹³⁹ Sudarto, (1983), *Hukum dan Hukum Pidana*, (Bandung : Alumni), hlm. 35.

¹⁴⁰ Teguh Prasetyo, (2013), *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, (Bandung: Nusa Media), hlm. 39.

perbuatan yang mendatangkan kerugian materiil dan/atau spiritual atas warga masyarakat;

2. Penggunaan Hukum Pidana harus pula memperhitungkan prinsip biayadan hasil (*costand benefit principle*);
3. Penggunaan Hukum Pidana harus pula memperhatikan kapasitas dan kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas (*overbelasting*).

Hal tersebut menjadi sejalan, jika setiap legislator memahami bahwa paham negara hukum dalam budaya hukum Indonesia mendudukan kepentingan orang perorangan secara seimbang dengan kepentingan umum. Oleh sebab itu, pembentukan sanksi pidana di dalam UU KUP seharusnya selain mengedepankan kepentingan negara, pula mengedepankan kepentingan dari Wajib Pajak, khususnya Wajib Pajak Badan.¹⁴¹

Sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 44 B ayat (1) UU KUP, sebagai berikut: "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. Ketentuan tersebut jelas mengisyaratkan bahwa pelaksana negara, hendaknya lebih mengedepankan kepentingan yang lebih besar, dalam hal ini adalah penerimaan bagi Negara yang akan bermanfaat bagi seluruh masyarakat Indonesia, dibandingkan menerapkan pemidanaan.¹⁴²

¹⁴¹ Saidi, Muhammad Djafar. (2007). *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, hlm 35.

¹⁴² *Ibid*, hlm 51.

Strategi kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara pada saat ini, sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan.¹⁴³

Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak. Sebagaimana ditegaskan oleh PAF. Lamintang, bahwa para ahli hukum pidana berpandangan terhadap pemberian pidana sebagai penderitaan bagi pelaku hendaknya dipandang sebagai *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang harus dipergunakan untuk memperbaiki tingkah laku manusia.¹⁴⁴

Demikian pula pendapat yang diungkapkan oleh Van Bemmelen, bahwa yang membedakan antara Hukum Pidana dengan bidang hukum lain ialah sanksi Hukum Pidana merupakan pemberian ancaman penderitaan dengan sengaja dan sering juga penenaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap Hukum

¹⁴³ *Ibid*, hlm 78.

¹⁴⁴ PAF. Lamintang, (1983), *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, (Bandung: Sinar Baru), hlm. 16-17.

Pidana itu sebagai *ultimum remedium*, yaitu usaha terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta memberikan tekanan psikologis agar orang lain tidak melakukan kejahatan.¹⁴⁵

Oleh karena sanksinya bersifat penderitaan istimewa, maka penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi dengan kata lain penggunaannya dilakukan jika sanksi-sanksi hukum lain tidak memadai lagi.¹⁴⁶ Perkembangan hukum pidana secara internasional, khususnya pola pemidanaan, wacana *restorative justice* dan *penal mediation* nampaknya turut memperkuat posisi asas *ultimum remedium*.

Bahwa Negara sebagai korban, dalam tindak pidana perpajakan, maka kepentingan Negara lebih didahulukan tanpa harus menghambat kepentingan pelaku usaha, karena sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan bukan pidana denda. Rumusan sanksi sesuai dengan UU KUP ini adalah efektifitasnya dalam mencegah terjadinya delik dan/atau mengembalikan keadaan (yang tidak seimbang setelah terjadinya delik) seperti sediakala. Hal ini cukup beralasan mengingat sanksi pidana yang di atur dalam UU KUP hanyalah berupa sanksi-sanksi formal.¹⁴⁷

Namun, dalam beberapa aspek, khususnya untuk mencapai suatu tujuan pemidanaan terhadap korporasi, sanksi informal atau *negative* yang berupa *legal sanction*, *occupational sanctions*, dan *social sanction* dapat dipertimbangkan.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Effendi, Muhammad Bakhrun. (2006). *Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, Dari Era Kolonial sampai Era Orde Baru. Yogyakarta: Alinea Pustaka, hlm 29.

¹⁴⁶ Andi Zainal Abidin, (1987), *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni), hlm. 16.

¹⁴⁷ *Ibid*, hlm 89.

¹⁴⁸ Farouq, M. (2018). *Hukum pajak di Indonesia*. Prenada Media, hlm 67.

Sejalan dengan hal tersebut menurut aplikasi monitoring penerimaan negara Undang-Undang KUP tersebut terbukti efektif, pada periode pertama tanggal 1 November sampai dengan 31 September 2016, Penerimaan Negara sudah 59% dari target penerimaan Uang Tebusan, atau Rp. 97.2 Triliun.

Kebijakan hukum pidana dalam bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara saat ini terdapat dalam UU PPSP (Penagihan Pajak dengan Surat Paksa), penyanderaan dapat dilakukan untuk Penanggung pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah). Penyanderaan merupakan salah satu upaya penagihan pajak berupa pengekangan sementara waktu atau kurungan (paling lama 6 bulan dan dapat diperpanjang paling lama 6 bulan), dan Penanggung pajak yang disandera dapat dilepaskan apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas.¹⁴⁹

Langkah ini terbukti efektif dalam rangka memberi efek jera kepada penanggung pajak dan peningkatan penerimaan negara. Dalam hal pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik belum secara kontekstual sehingga belum mencakup pidana formal seperti kurungan dan denda dan pidana informal atau negatif seperti *occupational sanction*, *legal sanction*, dan *social sanction*.¹⁵⁰

Penaan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu. Tolok ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada teori pencegahan dalam konteks hukum *penitensier*) atau pun untuk mengembalikan

¹⁴⁹ *Ibid*, hlm 90.

¹⁵⁰ *Ibid*, hlm 111.

keadaan seperti sediakala atau *restitutio in integrum*. Penerapan sanksi perpajakan baik administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan pidana (penjara) mendorong kepatuhan wajib pajak. Namun penerapan sanksi harus konsisten dan berlaku terhadap semua wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan.¹⁵¹

D. Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Di Bidang Ekonomi

Pembangunan di bidang hukum merupakan salah satu bidang yang sangat menentukan bagi terlaksananya pembangunan bidang lainnya. Salah satu bidang yang berdampak luas adalah tindak pidana ekonomi karena berdampak luas bagi upaya pembangunan ekonomi oleh pemerintah. Di bidang perbankan misalnya, selama tahun 2006 total kerugian akibat tindak pidana perbankan mencapai Rp.5,3 triliun dan 52 juta dollar. Dalam kurun waktu tersebut terjadi 130 kasus. Dari jumlah tersebut baru 19 kasus yang diselesaikan penyidikannya. Fenomena yang sama juga terjadi secara internasional. Rekayasa laporan keuangan (*accounting fraud*) oleh perusahaan *Enron Corp* dan *World Com Inc.* misalnya telah merugikan masyarakat secara luas di Amerika Serikat.¹⁵²

Hal yang sama juga terjadi di negara lain seperti di Belanda, yang dilakukan oleh Royal Ahold NV. Kasus terakhir yang sangat fenomenal dalam kejahatan ekonomi adalah terungkapnya penipuan di bidang investasi yang dilakukan oleh Benard Madoff, mantan CEO Nasdaq, sebuah perusahaan sekuritas terbesar di Amerika Serikat, yang merugikan milyaran dollar investor di berbagai negara.¹⁵³

¹⁵¹ *Ibid*, hlm 136.

¹⁵² Bustamar Ayza, S. H. (2016). *Hukum Pajak Indonesia*. Kencana, hlm 34.

¹⁵³ *Ibid*, hlm 36.

Berbagai persoalan dalam tindak pidana sebenarnya bukan merupakan persoalan baru, karena aktivitas perekonomian sangat sarat dengan berbagai terjadinya pelanggaran. Oleh sebab itu, negara sebenarnya telah berupaya untuk melakukan tindakan atau kebijakan dalam upaya penanggulangannya, khususnya melalui sarana hukum pidana. Kebijakan hukum pidana di bidang ekonomi itu sebenarnya sudah dimulai dengan dikeluarkannya Undang-Undang No.7 /drt/ tahun 1955.¹⁵⁴

Undang-undang ini dibuat untuk membantuk negara dalam mengatasi berbagai persoalan ekonomi pada saat itu. Dalam perkembangan selanjutnya, sejalan dengan berkembangnya aktivitas perekonomian, semakin berkembang pula bentuk dan modus operandi perbuatan yang merugikan kebijakan pemerintah di bidang ekonomi. Oleh sebab itu, berbagai peraturan pidana di bidang ekonomi kemudian dikeluarkan lagi dalam berbagai sektor ekonomi. Walaupun berbagai peraturan perundang-undangan di bidang ekonomi sudah berbagai negara.¹⁵⁵

Walaupun berbagai peraturan perundang-undangan di bidang ekonomi sudah ditetapkan, terdapat berbagai permasalahan dalam pembentukan dan dalam substansi peraturan tersebut yang selanjutnya berdampak kepada penegakan hukumnya. Permasalahan pertama adalah kebijakan perundang-undangan dalam mengatur tindak pidana di bidang ekonomi. Lahirnya hukum pidana ekonomi

¹⁵⁴ *Ibid*, hlm 67

¹⁵⁵ *Ibid*, hlm 89.

diawali dengan dikeluarkannya Undang-Undang Darurat yakni NU No.7/PNPS/1955 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Ekonomi (UUTPE).¹⁵⁶

Undang-undang ini pada dasarnya hanya merupakan saduran dari di Belanda yakni *Wet op de Economische Delicten*. Undang-undang ini sebenarnya menjadi wadah hukum pidana di bidang ekonomi dengan mengakomodasi perkembangan yang terjadi. Di Belanda, semua tindak pidana di bidang ekonomi diakomodasikan ke dalam *Wet op de Economische Delicten*.¹⁵⁷

Namun di Indonesia hal itu tidak ditempuh, karena tindak pidana ekonomi yang lahir berikutnya dimuat dalam berbagai undang-undang. Akibatnya berbagai kebijakan hukum pidana yang diambil tidak konsisten. Permasalahan berikutnya berkaitan dengan kebijakan dalam peraturan di bidang pidana ekonomi dalam kaitannya dengan fungsi hukum pidana. Secara umum hukum pidana dalam sistem hukum mempunyai fungsi sekunder artinya hukum pidana merupakan upaya hukum terakhir dalam penanggulangan terhadap berbagai permasalahan dalam masyarakat.

Fungsi ini disebut juga dengan *Ultimum Remedium* Namun dalam berbagai peraturan perundang-undangan tidak begitu jelas dan konsisten pengaturan fungsi hukum pidana tersebut, sehingga sering melahirkan kontroversi. Aturan penegakan hukum khususnya dalam penyidikan yang terdapat dalam berbagai ketentuan hukum pidana ekonomi juga tidak konsisten.¹⁵⁸

¹⁵⁶ *Ibid*, hlm 116.

¹⁵⁷ A.Z.Abidinfarid, dan Andi hamzah, (2006), *Bentuk-Bentuk Khusus Perwujudan Delik*, Jakarta: Rajawali, hlm.1

¹⁵⁸ Sutedi, A. (2022), *Hukum pajak*. Sinar Grafika., Jakarta hlm 34.

Di satu pihak terdapat undang-undang yang penyidikannya adalah penyidik khusus. Di pihak lain terdapat undang-undang pidana ekonomi yang penyidikannya penyidik umum yakni kepolisian dan penyidik khusus yakni Pegawai Negeri Sipil (PNS) tertentu yang diberi wewenang penyidikan. Hal ini di satu pihak dapat mengakibatkan rivalitas dalam pelaksanaan tugas dan di pihak lain dapat mengakibatkan tumpang tindihnya penyidikan terhadap suatu tindak pidana di bidang ekonomi. Kebijakan hukum Pidana (*penalpolicy*) merupakan suatu upaya untuk mewujudkan peraturan hukum pidana dirumuskan lebih baik untuk memberi pedoman tidak hanya bagi masyarakat/warga negara melainkan juga penegak hukum untuk menerapkan aturan hukum pidana.¹⁵⁹

Menurut Sudarto, Politik hukum pidana mencakup:

- a. Kebijakan negara melalui badan yang berwenang untuk menetapkan peraturan yang dikehendaki yang diperkirakan bisa digunakan untuk mengekspresikan apa yang terkandung dalam mencapai apa yang dicita-citakan.
- b. Usaha untuk mewujudkan peraturan yang baik sesuai dengan keadaan dan situasi pada waktu tertentu.

Selanjutnya A Mulder menyatakan bahwa kebijakan hukum pidana merupakan garis kebijakan untuk menentukan¹⁶⁰.

- a. Sejauh mana ketentuan hukum pidana yang berlaku perlu diubah dan diperbarui.
- b. Apa yang diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana.

¹⁵⁹ M. Hamdan, (1997), *Politik Hukum Pidana*, Jakarta: Rajawali. Hlm.19

¹⁶⁰ Soedarto, (1986), *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, him. 151

- c. Cara bagaimana penyidikan, penuntutan peradilan dan pelaksanaan pidana harus dilaksanakan.

Dari pengertian di atas dapat dikemukakan bahwa kebijakan hukum pidana merupakan upaya untuk memilih norma substansi hukum pidana, menetapkan (*law-making*) dan melaksanakan norma (*law enforcing*) hukum pidana. Kebijakan hukum pidana yang dilakukan dalam suatu negara tentu saja harus sesuai dengan dasar filosofi, sosial dan yuridis suatu masyarakat. Dengan demikian Masalah utamanya adalah bagaimana mengintegrasikan dan mengharmonisasikan.

Upaya pencegahan tindak pidana di bidang ekonomi membutuhkan integrasi dari berbagai sub-sistem peradilan pidana terdiri dari berbagai sub-sistem yang idealnya harus merupakan satu kesatuan (*integrated*)¹⁶¹ Kalau tidak, system tersebut tidak akan berjalan dengan baik. Selanjutnya upaya penegakkan hukum tidak akan berjalan secara maksimal.¹⁶²

Untuk meneliti permasalahan dalam penelitian ini digunakan pendekatan penelitian hukum normatif (*legal research*) dan pendekatan penelitian hukum sosiologis (*socio-legal research*). Pendekatan hukum normatif ini terutama ditujukan untuk melakukan inventarisasi hukum, kajian sinkronisasi dan koordinasi, serta pencarian asas-asas hukum dalam hukum pidana di bidang ekonomi."

¹⁶¹ Mardjono Reksodiputro, (1994), *Kemajuan Pembangunan Ekonomi dan Kejahatan*. Jakarta: Pusat Pelayanan keadilan dan Pengabdian Hukum, Universitas Indonesia, him. 85

¹⁶² Mansar, A. (2020). *Child Criminal Justice Reconstruction System (As the efforts of Children's Rights in conflict with the Press Law According to Legal Aid)*. *Britain International of Humanities and Social Sciences (BIOHS) Journal*, 2(1), 206-213.

Dalam penelitian yang bersifat yuridis normatif data yang dikumpulkan adalah data sekunder, yakni berbagai bahan hukum yang berkaitan dengan kebijakan pidana dari berbagai aturan dalam tindak pidana di bidang ekonomi. Bahan-bahan hukum yang dimaksud baik yang bersifat primer yakni peraturan perundang-undangan khususnya undang-undang. Peraturan perundang-undangan dan kebijakan internal yang berkaitan dengan kebijakan hukum pidana dalam berbagai aturan terkait dengan tindak pidana di bidang ekonomi.

Kebijakan hukum pidana tertuang dalam kebijakan legislasi dan kebijakan bidang penegakan hukum suatu aturan di dalam negara. Tindak pidana di bidang ekonomi sebagai suatu bentuk hukum yang berkembang dan dinamis terdapat dalam berbagai peraturan perundang-undangan. Sesuai dengan pembatasan konsep, maka yang dimaksud di sini adalah peraturan yang terkait dengan tindak pidana di bidang ekonomi yang terdapat di luar kodifikasi atau KUHP.

Untuk membahas kebijakan hukum pidana tentu harus dibahas terlebih dahulu kebijakan legislasi atau pengaturan dalam perundang-undangan terkait dengan tindak pidana ekonomi. Selanjutnya untuk melakukan pengkajian kebijakan tersebut dapat dilihat kebijakan hukum pidana. Untuk melakukan analisis tentang kebijakan hukum pidana terlebih dahulu dengan melakukan inventarisasi aturan hukum pidana dalam hal ini undang-undang terkait dengan tindak pidana ekonomi.

BAB III

BENTUK PENANGANAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

OLEH DIREKTORAT JENDRAL PAJAK

A. Bentuk Kedudukan Tindak Pidana Perpajakan

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang memiliki kontribusi yang signifikan sehingga sumber pendapatan pajak menjadi andalan bagi pembangunan nasional. Pajak dapat menjadi salah satu instrumen bagi pemerintah untuk mengukur seberapa besar kesadaran masyarakat untuk membayar pajak atau mendanai penyelenggaraan negara dan mengukur tentang nilai pendapatan dan kesejahteraan *riil* masyarakat.

Semakin tinggi kesadaran masyarakat dan semakin meningkat jumlah wajib pajak menunjukkan bahwa tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penyelenggaraan negara semakin tinggi dan sikap *nasionalisme* atau merasa memiliki negara juga semakin tinggi. Sebagai instrumen keberhasilan pembangunan dan kesejahteraan, pajak yang dimenejemen secara profesional dapat berfungsi untuk menunjang dan mempercepat tercapainya suatu masyarakat yang adil dan makmur.¹⁶³

Oleh sebab itu, dalam pemungutan pajak benar-benar memperhatikan beberapa hal, yaitu berdasarkan peraturan perundang-undangan yang jelas dan pasti, prinsip keadilan dan proporsional berdasarkan kemampuan, dan prinsip pembangunan atau kegiatan ekonomi yang berkelanjutan (pajak tidak boleh mematikan dunia usaha). Dana yang bersumber dari pajak adalah dana amanah

¹⁶³ Sakti, N. W., & Kom, S. (2014). *Buku Pintar Pajak E-Commerce*. VisiMedia, hlm 14

rakyat yang harus dikelola secara efektif dan efisien dan dikembalikan lagi kepada rakyat dalam bentuk program pembangunan nasional yang akhirnya manfaatnya bisa langsung segera dirasakan dan dinikmati oleh rakyat.¹⁶⁴

Akhir-akhir ini masalah mengenai manajemen pengelolaan dana pajak (pajak) menjadi problem nasional sehubungan dengan adanya berita tindak pidana terhadap dana wajib pajak yang menjadi topik utama di media masa yang melibatkan oknum petugas pajak, telah memberikan dampak negatif secara luas terhadap masyarakat, terutama para wajib pajak.¹⁶⁵

1. Kedudukan Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Perpajakan

Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi. Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak.¹⁶⁶

Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Meskipun negara memiliki wewenang yang luas, corak hukum administrasi dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan memberikan ruang bagi wajib pajak untuk

¹⁶⁴ *Ibid*, hlm 29.

¹⁶⁵ *Ibid*, hlm 78-80.

¹⁶⁶ Khalimi, D. K., & SH, M. (2022). *Hukum Pajak Dan Kepabeanaan Di Indonesia*. Hlm 45.

mengajukan keberatan terhadap pajak dibebankan kepada wajib pajak karena ada dugaan terjadinya kesalahan dalam perhitungan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Jika tidak dapat diselesaikan, maka perselisihan mengenai perhitungan pajak tersebut dikenal sebagai sengketa pajak, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 5 menentukan:

“Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”.

Mekanisme penyelesaian persengketaan pajak tersebut menunjukkan kuatnya corak hukum administrasi dari persengketaan perpajakan sehingga persoalan hukum administrasi perpajakan diselesaikan melalui mekanisme hukum administrasi dengan pejabat publik yang bersangkutan dan jika tidak dapat diselesaikan, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.¹⁶⁷

Keberadaan Pengadilan Pajak yang diberi wewenang menyelesaikan sengketa pajak, berfungsi sebagai:

1. mencegah dan mengontrol kemungkinan terjadinya penyalahgunaan wewenang dalam perhitungan pajak;
2. menjamin adanya kepastian hukum bagi wajib pajak mengenai pajak yang harus dibayarkan; dan

¹⁶⁷ Waluyo, T. (2018). *Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan. Simposium Nasional Keuangan Negara*, 1(1), 458-476.

3. meningkatkan kesadaran wajib pajak mengenai pajak yang harus dibayarkan.

Mengingat perhitungan pajak sebagai titik awal sengketa pajak dan segala bentuk pelanggaran hukum di bidang pajak yang melibatkan dua pihak yaitu petugas pajak dan pihak wajib pajak, maka titik rawan terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum adalah pada hubungan antara kedua pihak tersebut.

Dengan demikian, keberadaan Pengadilan Pajak yang independen, objektif, transparan, dan profesional mutlak diperlukan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan sekaligus menjadi pintu masuk untuk mendeteksi gelagat terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum lain dalam perhitungan pajak dan pembayaran pajak. Bagi wajib pajak yang beriktikad baik membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, adanya Pengadilan Pajak dapat memberikan jaminan kepastian hukum mengenai jumlah pajak yang harus dibayarkan, sebaliknya wajib pajak yang tidak memiliki iktikad baik untuk membayar pajak, melalui Pengadilan Pajak dapat dipergunakan sebagai bentuk upaya untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar.

Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat dikenakan sanksi sesuai dengan tingkat pelanggarannya yakni dari sanksi administrasi, sanksi pidana administrasi, sampai dengan sanksi pidana umum. Sedangkan petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangnya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana umum.

Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.

2. Kedudukan Sanksi Administrasi

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, corak hukum administrasi yang khusus dari hukum pajak, keberadaan sanksi administrasi diperlukan agar wajib pajak sejak dini diperingatkan untuk memenuhi kewajibannya secara administrasi memenuhi kewajibannya membayar pajak. Kewajiban untuk memenuhi persyaratan administrasi dan pengenaan sanksi administrasi kepada pihak yang mengabaikannya adalah bentuk penerapan sanksi administrasi dan memiliki kekuatan hukum yang mengikat.

Kepada wajib pajak yang tidak memenuhi persyaratan administrasi dan telah diperingatkan dan dikenakan sanksi administrasi, menurut hukum pidana, dapat dijadikan indikator apakah wajib pajak memiliki iktikad baik atau iktikad tidak baik untuk memenuhi kewajibannya membayar pajak. Pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan selanjutnya menjadi dasar penentuan perbuatan melawan hukum dan kesalahan dalam hukum pidana apabila wajib pajak tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pidana.

Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 8 ayat (3) yang intinya bahwa walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan wajib pajak

sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan wajib pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila wajib pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Dengan demikian, wajib pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 selama belum dilakukan penyidikan, sekalipun telah dilakukan pemeriksaan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar, terhadapnya tidak akan dilakukan penyidikan. Namun, apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk membetulkan sendiri sudah tertutup bagi wajib pajak yang bersangkutan.

B. Pengaturan Hubungan Antara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Dengan Tindak Pidana Umum atau Tindak Pidana Khusus

Pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana pajak telah melahirkan kontroversi, terutama mengenai pelanggaran hukum pajak dengan sanksi pidana administrasi di bidang pajak dengan penggunaan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus terhadap perbuatan pidana yang terkait dengan pajak. Hal ini disebabkan oleh beberapa hal, yaitu:

1. Terkait dengan kewenangan dalam melakukan penyidikan antara tindak pidana di bidang perpajakan yang bercorak administratif dengan tindak pidana umum dan tindak pidana khusus yang merupakan tindak pidana murni (*generic crimes*). Jika tindak pidana di bidang perpajakan dipergunakan dengan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus, bertentangan dengan corak hukum pidana perpajakan yang termasuk hukum pidana administrasi.
2. Terkait dasar hukum pengenaan sanksi pidana yaitu tindak pidana administrasi di bidang perpajakan yang bersumber dari Undang-Undang Pajak yang termasuk sebagai hukum administrasi dan sanksi pidana di bidang hukum administrasi (*dependent crimes*), sedangkan tindak pidana umum dan khusus yang diatur dalam undang-undang yang mengatur hukum pidana umum dan hukum pidana khusus yang bercorak kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*). Atas dasar corak hukum perpajakan tersebut, maka dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi, yaitu membayar kewajiban pajak yang terutang beserta dendanya dapat dijadikan alasan untuk tidak melanjutkan perkara pidana.
3. Pelanggar tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, atau pihak ketiga, sedangkan penyidikan dugaan terjadinya tindak pidana di bidang pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di

lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.

Sejak dimulainya penyidikan, memberitahukan kepada penuntut dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia.¹⁶⁸ Tidak dijelaskan mengenai kewenangan polisi terhadap hasil penyidikan yang dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil, apakah polisi memiliki wewenang untuk melakukan penyidikan lanjutan atau cukup memeriksa dan jika kurang lengkap memberi petunjuk agar dilengkapi, atau cukup sebagai pintu masuk secara prosedural, tetapi tidak memiliki wewenang apapun terhadap hasil penyidikan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tersebut.

Meskipun demikian, jika penyidik Pejabat Pegawai Negeri Sipil di bidang perpajakan tersebut menemukan indikasi dugaan terjadinya tindak pidana umum yang dilakukan oleh Wajib Pajak, dapat menyerahkan wewenang penyidikannya kepada polisi atau penyidik lain yang berkompeten. Jika terdapat adanya indikasi tindak pidana yang dilakukan oleh petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.

Proses pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan terhadap indikasi tindak pidana dilakukan oleh petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak tersebut dimaksudkan untuk memastikan tentang kebenaran atau ketidakbenaran indikasi tindak pidana.

¹⁶⁸ Pohan, M. (2022) *Employment Agreement in the Perspective of Business Civil Law. DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 7(2), 292-302.

Hasilnya, jika benar ada indikasi tindak pidana, perkara diserahkan kepada penyidik lain yang berkompeten untuk melakukan penyidikan dan penuntutan terhadap tindak pidana tersebut.

Ketentuan tersebut menyisakan keraguan terhadap pemberian wewenang khusus terhadap unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan terhadap bukti permulaan. Justru pada bagian ini menjadi titik rawan terhadap kemungkinan terjadinya penyalahgunaan wewenang dan independensinya, karena orang yang hendak diperiksa adalah teman sejawat.

Dana yang bersumber dari wajib pajak adalah dana yang termasuk kategori keuangan negara atau dana pendapatan keuangan negara dan tindak pidana terhadapnya dipastikan dapat merugikan keuangan negara, sedangkan tindak pidana yang dapat merugikan keuangan negara masuk sebagai unsur tindak pidana korupsi, tetapi dasar hukum pengenaan tindak pidana korupsi tidak ada cantolannya dalam Undang-Undang di bidang perpajakan.

Ada dua kemungkinan di masa datang:

- a. Tindak pidana korupsi berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah masing-masing berdiri sendiri dan tidak saling berkaitan, sebagaimana dimuat dalam Pasal 43A ayat (3); atau
- b. Tindak pidana korupsi berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan dan dalam Undang-Undang Perpajakan memuat ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sehingga ada tindak

pidana di bidang perpajakan yang diperiksa berdasarkan hukum perpajakan menjadi kompetensi dari Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dan ada tindak pidana perpajakan yang termasuk tindak pidana korupsi.

C. Bentuk Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Tindak Pidana Pajak

Sekelompok individu yang terorganisir dan memiliki struktur kepemimpinan serta dapat melakukan perbuatan hukum dapat disebut sebagai korporasi. Kenneth S. Ferber dalam bukunya yang berjudul *Corporation Law* mengemukakan bahwasannya korporasi merupakan subjek hukum buatan yang dapat melakukan kegiatan selayaknya manusia, oleh karena itu korporasi dapat dituntut atau menuntut atas nama korporasi itu sendiri.

Definisi korporasi berdasarkan *Dictionary of Law Complete Edition* merupakan suatu badan baik berupa badan hukum maupun non-hukum atau gabungan dari perusahaan-perusahaan yang diatur sedemikian rupa sebagai satu perusahaan; sekumpulan kekayaan atau individu yang terorganisir.¹⁶⁹ Korporasi ditinjau dari hukum pidana dapat berupa badan hukum dan badan non hukum.

Badan hukum dalam hukum pidana bukan hanya berupa Yayasan, Koperasi, dan PT, melainkan Firma dan Perseroan Komanditer (CV) juga merupakan salah satu bentuk dari badan usaha yang termasuk badan non-hukum.¹⁷⁰ Korporasi sebagai salah satu dari subjek hukum pidana yang dapat dipertanggungjawabkan

¹⁶⁹ Marwan. (2009). *Kamus Hukum (Dictionary of Law Complete Edition)*, (Surabaya: Reality Publisher).hlm 34.

¹⁷⁰ Sjahdeini, Sutan Remy. (2006), *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti Pers).

secara pidana atau dapat dituntut dalam persidangan, menimbulkan pertanyaan besar berkaitan dengan siapa yang dapat dijatuhkan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana korporasi.

Asas *legalitas* merupakan asas *fundamental* yang biasa ditemui dalam lingkup hukum pidana. Asas ini diatur dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang pada intinya menjelaskan bahwa suatu perbuatan kejahatan tidak dapat dihukum apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Maka apabila aparat penegak hukum ingin menjerat seseorang yang telah melakukan tindak pidana, wajib diketahui terlebih dahulu apakah perbuatan yang melanggar tersebut telah diatur dalam undang-undang.

Dengan adanya asas legalitas ini, khususnya bagi hakim, tidak diperkenankan untuk menjatuhkan sanksi pidana selama ketentuan pidana tersebut tidak diatur dalam undang-undang yang berlaku sebelum dilakukannya perbuatan itu.¹⁷¹ Persoalan akan muncul ketika terjadi adanya kekosongan hukum khususnya dalam tindak pidana korporasi. Perkembangan mengenai ketentuan tindak pidana korporasi yang diatur diluar KUHP sebagai *lex generalis* masih menimbulkan adanya permasalahan dalam implementasinya.

Kekosongan hukum tersebut menimbulkan kesulitan dalam menegakkan hukum serta memiliki dampak dalam minimnya putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana terhadap korporasi hingga saat ini. Jika dikaitkan dengan UU No. 14 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak

¹⁷¹ Nelson, Febby Mutiara. (2022), Penjatuhan Pidana bagi Korporasi di Indonesia, Sebuah Dilema, <https://www.hukumonline.com/berita/a/penjatuhan-pidana-bagikorporasi-di-indonesia-sebuah-dilema-lt5d50f47b243dc?page=2>, diakses pada tanggal 21 April 2022, pukul 11:56 WIB.

diatur mengenai pembebanan pidana terhadap korporasi atau korporasi sebagai subjek hukum. Persoalan akan muncul manakala ditemukan adanya kasus korporasi yang melakukan tindak pidana pajak.

Berdasarkan asas legalitas, apabila majelis hakim ingin menjatuhkan sanksi pidana terhadap korporasi, maka hal tersebut tidak diperkenankan. Dikarenakan pengertian dari asas legalitas itu sendiri mengatur bahwa suatu perbuatan tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Jadi, untuk mengatasi hal tersebut, kekosongan hukum dapat diatasi dengan hakim melakukan penemuan hukum dengan bersumber kepada doktrin.

Terdapat beberapa pihak yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana yang dilaksanakan oleh badan hukum/non-hukum atau korporasi berdasarkan peraturan perundang-undangan diluar KUHP. Pihak-pihak tersebut antara lain sebagai berikut:¹⁷²

1. Pengurus dan orang yang mewakili pengurus, hal ini tercantum dalam Pasal 15 ayat (3) UU Darurat No. 7 Tahun 1955 dan Pasal 20 UU No. 20 Tahun 2001.
2. Korporasi, hal ini diatur dalam Pasal 15 ayat (1) UU Darurat No. 7 Tahun 1955, Pasal 20 UU No. 20 Tahun 2001 dan Pasal 6 UU No. 8 Tahun 2010.
3. Pengendali Korporasi, diatur dalam Pasal 6 ayat (1) UU No. 8 Tahun 2010.

¹⁷² Amir, Ari Yusuf. (2020). *Doktrin-Doktrin Pidana Korporasi*, (Jogjakarta: Aruzz Media).hlm 34.

4. Korporasi dan Pengurus, ditur dalam UU Darurat No. 7 Tahun 1955 dan UU No. 20 Tahun 2001.

Mardjono Reksodiputro menyatakan terdapat tiga jenis atau bentuk pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yaitu:

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat dan pengurus korporasi yang bertanggungjawab.
2. Korporasi sebagai pembuat dan pengurus bertanggungjawab.
3. Korporasi sebagai pembuat dan juga korporasi yang bertanggungjawab.¹⁷³

Tindak pidana korporasi di bidang perpajakan pernah dilakukan CV. Camar Indah, lebih tepatnya dalam penerbitan faktur pajak fiktif yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya. Kasus tersebut bersifat inkrah di Pengadilan Negeri Medan dalam Putusan No. 3839/Pid.Sus/2020/PN Mdn. Kasus tersebut bermula disaat terdakwa Afrizal Sahar Mulya selaku direktur CV. Camar Indah melakukan pelaporan faktur pajak fiktif kepada Dirjen Pajak secara berlanjut sebagaimana faktur pajak periode bulan Juli 2013 hingga Desember 2015.

Dalam transaksi selama dua tahun tersebut, Afrizal melakukan dua pola transaksi yaitu CV. Camar Indah sebagai importir dan CV. Camar Indah sebagai Penjual Barang Kena Pajak (BKP). Dalam pola transaksi pertama, CV. Camar Indah menerbitkan dan menandatangani faktur pajak yang didasarkan pada harga beli barang di luar negeri ditambah dengan biaya jasa importasi, padahal seharusnya CV. Camar Indah menerbitkan faktur pajak dengan nilai sebesar jasa

¹⁷³ Reksodiputro, Mardjono. (1989). Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Korporasi, (Semarang: FH UNDIP). Hlm 89.

impur saja karena faktanya CV. Camar Indah hanya memberikan jasa importasi barang kepada konsumen.

Untuk pola transaksi kedua yaitu CV. Camar Indah sebagai Penjual BKP, cara yang dilakukan terdakwa dalam melakukan penerbitan dan menandatangani faktur pajak fiktif yaitu pada kurun waktu Juli 2013 hingga Desember 2015 yang seolah-olah melakukan transaksi jual beli ban dengan konsumen di berbagai daerah yang sama sekali tidak berhubungan ataupun melakukan pembayaran dengan CV. Camar Indah.

Dari transaksi tersebut seharusnya diterbitkan faktur pajak dengan berdasarkan nama sales atau perusahaan sales bekerja. Namun pada faktanya, terdakwa menerbitkan dan menandatangani faktur pajak keluaran CV. Camar Indah yang didasarkan pada harga pembelian ban para konsumen yang dikirimkan oleh CV. Camar Indah via pos ke masing masing konsumen. Pola transaksi tersebut mengakibatkan adanya kerugian dalam pendapatan negara karena kurangnya pajak yang seharusnya disetorkan oleh lawan transaksi CV. Camar Indah. Kedua transaksi tersebut mengakibatkan negara mengalami kerugian sebesar Rp 3.374.403.293 atau kurang lebih 3,3 milyar rupiah.

Atas perbuatan tersebut, terdakwa Afrizal didakwa menggunakan dakwaan alternatif. Dakwaan pertama menggunakan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP. Sedangkan dakwaan kedua yaitu didakwa menggunakan Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun

2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.¹⁷⁴

Sanksi pidana telah dijatuhkan oleh majelis hakim kepada terdakwa dalam putusannya berdasarkan dakwaan kedua yaitu Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana beberapa kali diubah terakhir kali dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.

Dalam dakwaan tersebut, terdakwa dijatuhkan sanksi pidana berupa pidana penjara selama 4 tahun dan denda sebesar 3 x Rp 3.374.403.293. Jika dikalikan maka total denda yang wajib dibayarkan terdakwa yaitu sebesar Rp 10.123.209.879,- (sepuluh milyar seratus dua puluh tiga juta dua ratus sembilan ribu delapan ratus tujuh puluh sembilan rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar dalam waktu paling lama 1 (satu) bulan setelah putusan berkekuatan hukum tetap, maka harta benda milik terdakwa disita dan dilelang oleh Jaksa untuk membayar denda dimaksud, dan jika harta terdakwa tidak mencukupi untuk membayar denda, maka diganti dengan pidana kurungan selama 8 (delapan) bulan kurungan.

Jaksa Penuntut Umum dalam dakwaan keduanya mencantumkan Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang dimana pasal tersebut berbunyi “Setiap orang yang dengan

¹⁷⁴ Ramadhani, K., Widhiana, I. G., & Nugroho, F. M. (2022). Analisis Pertimbangan Hakim dalam Tindak Pidana Pajak (Studi Putusan No. 3839/Pid. Sus/2020/PN Mdn). *Jurnal Anti Korupsi*, 12(1), 21-37.

sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Hal yang tidak diputuskan oleh Majelis Hakim dalam kasus ini adalah terkait dengan pertanggungjawaban pidana atas CV. Camar Indah, padahal penerbitan faktur pajak fiktif atau faktur pajak yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya oleh CV. Camar Indah yang diwakilkan oleh pengurusnya menyebabkan negara mengalami kerugian sebesar kurang lebih Rp 3,3 miliar. Tindakan yang dilakukan pengurus CV. Camar Indah tidak dilakukan dibawah perintah atasan, karena Terdakwa selaku direksi memiliki peran kedudukan yang cukup tinggi.

Oleh karena itu, apabila dikaitkan dengan teori identifikasi, perbuatan dari pengurus CV. Camar Indah merupakan cerminan dari perbuatan CV. Camar Indah itu sendiri. *Mens rea* yang dimiliki oleh pengurus CV. Camar Indah sebagaimana yang terlihat dalam unsur “menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya” dalam Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007, ditinjau dari teori identifikasi. Pertanggungjawaban tindak pidana

terhadap korporasi salah satunya diatur dalam Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi.

Semakin kompleks dan meningkatnya kejahatan korporasi sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan pertanggungjawabannya merupakan salah satu pertimbangan dalam menerbitkan peraturan ini. Peraturan ini juga ditujukan sebagai pedoman dalam menangani tindak pidana dengan subjek hukum korporasi. Pedoman ini bertujuan sebagai pedoman dalam menangani perkara korporasi ditingkat penyidikan, penuntutan, dan pelaksanaan putusan pengadilan dalam penanganan perkara pidana dengan subjek hukum korporasi terhadap Pengurus, Korporasi dan/atau Pengurus dan Korporasi.

Namun, terdapat persoalan dalam peraturan jaksa ini. Lahirnya Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi ini masih dianggap belum dapat menyelesaikan keraguan dari JPU untuk mendakwa korporasi. Berdasarkan pedoman ini, dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana dikerahkan kepada korporasi, pengurus, atau keduanya. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan dikerahkan kepada pengurus. Pertanyaan yang muncul dari konsep diatas, apa teori pertanggungjawaban pidana korporasi yang dianut oleh peraturan jaksa tersebut. Sejauh ini yang berhasil diteliti berdasarkan penelitian yang ada, seluruh

doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi dianut dengan mengkombinasikan seluruh doktrin tersebut ke peraturan jaksa ini.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Nelson, Febby Mutiara. (2022). Penjatuhan Pidana bagi Korporasi di Indonesia, Sebuah Dilema, <https://www.hukumonline.com/berita/a/penjatuhan-pidana-bagikorporasi-di-indonesia-sebuah-dilema-lt5d50f47b243dc?page=2>, diakses pada tanggal 21 April 2022, pukul 11:56 WIB.

BAB IV

**KEBIJAKAN DIFORMULASIKAN DALAM PERATURAN
PERUNDANG-UNDANGAN PERPAJAKAN DALAM UPAYA
MENANGGULANGI TINDAK PIDANA PERPAJAKAN**

**A. Upaya Penegakan Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan
Terhadap Faktur Pajak Tidak Sah**

Penggunaan upaya hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan termasuk sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijakan penegakan hukum. Demikian pula dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan. Penegakan hukum pada hakikatnya berguna untuk memulihkan kembali keamanan dan ketertiban masyarakat yang sempat terganggu akibat sanksi pidana tersebut, agar tercipta suatu kepastian hukum. Penegakan hukum itu merupakan suatu proses untuk mewujudkan keinginankeinginan hukum agar menjadi kenyataan.¹⁷⁶

Apabila penegakan hukum khususnya hukum pajak dapat berjalan sesuai dengan ketentuan hukum dalam undang-undang perpajakan, maka ketiga kepentingan di atas terlindungi. Apabila wajib pajak melakukan tindak pidana perpajakan, maka ketiga macam kepentingan di atas menjadi tidak terlindungi lagi. Kepentingan Negara berupa penerimaan pajak tidak tercapai, yang kemudian mengancam tidak terlaksananya pembangunan nasional sebagai kepentingan masyarakat. Wajib pajak sendiri sebagai kepentingan pribadi juga mendapat

¹⁷⁶ Erwin Indriyanto and Rivo Revino, "Pengaruh Kualitas Sistem Elektronik Nomor Faktur (e-Nofa) Dan Implementasi Pelayanan Terhadap Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak," *AkunNas* 16, no. 2 (2018): hlm 72.

sanksi pidana. Hasil pajak yang dipungut oleh pemerintah dari masyarakat tidak hanya digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin tetapi ditujukan pula untuk pembangunan di segala bidang.

Pelaksanaan pembangunan nasional di Indonesia yang meliputi berbagai sektor yang diharapkan dapat meningkatkan Pendapatan Nasional sekaligus menjamin pembagian pendapatan yang merata bagi seluruh rakyat Indonesia. Keterkaitan yang erat antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai subyek pajak menimbulkan hubungan hukum antara pemerintah dan rakyat. Hubungan hukum tersebut menyebabkan hukum pajak masuk dalam lingkup hukum publik.¹⁷⁷

Penggunaan upaya hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan termasuk sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijakan penegakan hukum. Demikian pula dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan. Ketentuan pidana yang diatur dalam undang-undang pajak dapat diperlakukan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam buku pertama dari KUHP kecuali undang-undang pajak menentukan lain. Jika KUHP menentukan lain, maka yang berlaku adalah hukum pajak sebagai *lex specialis*.

Artinya, jika ada dua peraturan hukum yang mengatur hal yang sama, maka yang diberlakukan adalah peraturan hukum yang terakhir berdasarkan substansi yang terkandung dalam asas hukum "*lex specialis derogat legi generali*". Hal ini menunjukkan bahwa pemberatan sanksi pidana yang diatur dalam hukum pajak mengesampingkan pemberatan sanksi pidana yang diatur dalam KUHP.

¹⁷⁷ Anang Mury Kurniawan, "*Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan, Dan Penagihan Pajak,*" 2011, hlm 58.

Pengenyampingan itu dilakukan karena telah terjadi kejahatan yang memenuhi unsur-unsur delik pajak dengan UU KUP merupakan *lex specialis* dari KUHP.

Semakin maraknya kejahatan di bidang perpajakan khususnya tindak pidana faktur pajak membuat Pemerintah menerbitkan peraturan perpajakan yang diharapkan dapat mencegah terjadinya faktur pajak tidak sah, seperti Pengumuman Nomor PENG-04/PJ.09/2013 tanggal 28 Mei 2013 tentang Aturan Baru Tata Cara Penomoran Faktur Pajak, dimana nomor seri faktur pajak yang dapat diterbitkan sendiri oleh wajib pajak, mulai 1 April 2013 pembuatan faktur pajak menggunakan nomor seri yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Berikutnya, dengan Pengumuman Nomor PENG-01/PJ.02/2014 tanggal 30 Juni 2014 tentang Faktur Pajak berbentuk Elektronik (e-Faktur), Direktorat Jenderal Pajak mengumumkan bahwa telah diterbitkan ketentuan yang mengatur mengenai Faktur Pajak berbentuk elektronik (e-Faktur) yaitu:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak;
2. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2014 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak berbentuk Elektronik;
3. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2014 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 tentang Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan dalam rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan atau Penggantian, dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak dan

4. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang Diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik.

Upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap faktur pajak tidak sah juga dapat dilakukan secara preventif dan represif. Upaya penanggulangan preventif memiliki tujuan untuk melakukan langkah pencegahan terhadap berbagai pelanggaran norma. Dalam hal ini upaya preventif penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap aktur pajak tidak sah dapat dilakukan dengan meningkatkan pengendalian internal yang dilakukan secara periodik dan tidak hanya pada saat melakukan pemeriksaan.

DJP diharapkan dapat terus meningkatkan pengawasan baik melalui peningkatan sistem informasi internal, pengawasan eksternal, serta berkoordinasi dengan berbagai pihak guna mencegah kejahatan perpajakan. Kasus faktur pajak tidak sah harus ditangani dengan tindakan konkret, karena efek yang ditimbulkan dari kasus ini bisa mengganggu pendapatan negara. Kejahatan faktur pajak fiktif atau palsu yang sulit ditelusuri ini dipicu oleh kemampuan pelaku. Artinya para pelaku kejahatan faktur pajak adalah orang-orang intelektual.¹⁷⁸

Artinya orang-orang yang punya pengetahuan atau wawasan seputar pajak, dan mengerti seluk-beluk pajak. Berbekal pengetahuan yang dimiliki pelaku, para pelaku bisa mengelabui aparat pajak dengan mudahnya. Ada beberapa serangkaian proses yang benar-benar mereka pahami. Di situ mereka

¹⁷⁸ Indriyanto, erwin, and rivo revino. "pengaruh kualitas sistem elektronik nomor faktur (e-nofa) dan mplementasi pelayanan terhadap kepatuhan pengusaha kena pajak." *Akunns* 16, no. 2 (2018).hlm 90.

memanfaatkan kelemahan petugas pajak.¹⁷⁹ Penegakan hukum dibidang perpajakan adalah tindakan yang dilakukan oleh pejabat terkait untuk menjamin supaya wajib pajak dan calon wajib pajak memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan. Seperti dalam hal menyampaikan SPT, pembukuan, dan informasi lain yang relevan serta membayar pajak pada waktunya.¹⁸⁰

Sarana melakukan penegakan hukum dapat meliputi sanksi atas kelalaian menyampaikan SPT, bunga yang dikenakan atas keterlambatan pembayaran, dan dakwaan pidana dalam hal terjadi penyelundupan pajak. Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi.

Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak. Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, pelanggaran peraturan perpajakan dalam penegakan hukumnya juga dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum memberikan sanksi pidana. Perumusan sanksi pidana harus mempertimbangkan nilai, asas, dan norma hukum agar tujuan dari hukum tersebut tercapai.

¹⁷⁹ Chairul Huda, (*Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cetakan Kedua, (Jakarta: Kencana), 2006, hlm. 68.

¹⁸⁰ Kanter, e. Y., and s. R. Sianturi. *Asas-asas hukum pidana di ndonesia dan penerapannya*. Storia grafika, 2002.

Dalam pemidanaan nilai masyarakat yang harus diprioritaskan adalah melindungi masyarakat serta memajukan kesejahteraan umum dengan tetap memperhatikan hakekat dari tujuan hukum yaitu kepastian dan keadilan atau *certainty* dan *equality*. Sesuai Undang-Undang KUP penegak hukum diberikan opsi atau pilihan untuk menerapkan sanksi administrasi maupun sanksi pidana sesuai kewenangan yang dimilikinya dalam menindak setiap kesalahan faktur pajak tidak sah yang terdapat UU KUP.

Subtansi perbuatannya, materiil kesalahan, maupun dampak negatifnya kesalahan perlu diberikan ketentuan peraturan pelaksanaannya atau delegasi perundang-undangan. Hal tersebut untuk memberikan parameter sebagai batasan para penegak hukum melakukan diskresi untuk menghindari terjadinya kebebasan interpretasi atau penafsiran hukum seperti penafsiran gramatikal, sistemik, historis, maupun sosiologis untuk mencari makna-makna yang tertulis dalam undang-undang demi pemenuhan kepentingan umum.¹⁸¹

Dengan adanya parameter tersebut dapat dijadikan sebagai petunjuk memberikan suatu pilihan keputusan atau tindakan kepada para penegak hukum untuk menetapkan sanksi administrasi atau pidana. Ketiadaan atau ketidakjelasan peraturan perundang-undangan memang tidak menghalangi pejabat pemerintahan yang berwenang untuk menetapkan dan melakukan keputusan atau tindakan sepanjang memberikan kemanfaatan umum dan sesuai dengan Asas umum pemerintahan yang baik sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) Undang-

¹⁸¹ Rani Nurfaizilah, Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam Undang-Undang Perpajakan Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Riau Dan Kepulauan Riau, JOM Fakultas Hukum Vol. V, Edisi 2 Juli-Desember 2018, hal 4

Undang Nomor 30 Tahun 2014. Sanksi pidana merupakan langkah terakhir yang ditempuh penegak hukum apabila penggunaan sarana hukum administratif tidak efektif lagi dan harus dilakukan tindakan administratif secara sekuensial (berurutaan).¹⁸²

Selain tu juga dapat dilakukan upaya penganggulangan secara represif dengan memiliki tujuan untuk penindakkan terhadap pelanggaran norma, agar menimbulkan efek jera buat para pelakunya. Dalam hal ini upaya penanggulangan secara represif tindak pidana perpajakan terhadap faktur pajak tidak sah dapat dilakukan dengan upaya hukum yang dijalani memberikan efek jera pada para pelaku.¹⁸³

Pada prinsipnya upaya hukum dilakukan untuk memberikan pembinaan dan efek jera, serta juga harus ada unsur pemaksa seperti diberlakukannya denda atau ganti rugi. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 juga memberikan sanksi yang cukup berat bagi praktek ni, hal ni tentunya menjadi sangat berdasar dengan menjunjung tinggi aspek keadilan sebagai representasi dari fungsi budget air yang menjadi sangat penting bagi pembiayaan Negara.¹⁸⁴

Hal ini dapat membangun sebuah opini sebagai suatu sistem peringatan ni bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan. Asas ultimum remedium dalam ketentuan

¹⁸² Mudzakkir, Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hal 48

¹⁸³ Soekanto, soerjono. Faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum. Jakarta: pt. Grafindo persada, 2002. Hlm 23.

¹⁸⁴ Wibowo, Tri. "Efektivitas Sanksi Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Studi Di Pengadilan Pajak Jakarta)." Jurnal Dinamika Hukum 9, no. 3 (2009): 243–50.

perpajakan secara eksplisit hanya ditemukan dalam peraturan pelaksanaan Undang-Undang KUP yaitu Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-272/PJ/2002 tanggal 17 Mei 2002 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan yang menyebutkan bahwa pada dasarnya kegiatan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah upaya paling akhir (*ultimatum remedium*) dalam usaha penegakkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku setelah upaya lain yang telah dilaksanakan sebelumnya.

Selanjutnya sejak Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008 yang berlaku 1 Januari 2008 baru mengenalkan asas *ultimum remedium* yang disebutkan secara eksplisit pada memori penjelasan Pasal 13A UU KUP yang berbunyi pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan mengenai perpajakan. Namun hal ini menyebabkan timbulnya permasalahan baru karena apabila dilakukan penafsiran secara *a contrario* maka dianggap langkah-langkah penegakkan hukum yang lain tidak memiliki asas *ultimatum remedium*.

Pengaturan model *ultimum remedium* tidak diatur dalam satu bab atau pasal saja sehingga harus dilakukan penafsiran sistematis dalam menafsirkan suatu ketentuan kata kata dalam suatu peraturan dalam hubungannya dengan kalimat yang bersangkutan serta seluruh pasal dalam UU KUP harus dianggap sebagai suatu kesatuan sistem integral terkait, terpadu, dan saling dukung. Hal inilah yang menyebabkan para penegak hukum memiliki pemahaman dan tafsir asas *ultimatum remedium* yang tidak seragam mengingat undangundang tidak

mengatur secara eksplisit dan ketentuan dalam undang-undang saling beririsan dan saling terkait satu sama lain.¹⁸⁵

Apabila dikaitkan dengan studi kasus faktur pajak tidak sah yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan (DJP Kemenkeu) memenangkan kasus pidana perpajakan wajib pajak yang curang dalam membayar Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dalam Undang-Undang Tindak Pidana di bidang Perpajakan secara tegas menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” yang maknanya adalah tercakup dalam pengertian “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”. Jika keduanya sama-sama mengatur tentang tindak pidana yang “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” atau “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”, maka sesuai dengan asas penerapan hukum pidana terhadap undang-undang yang mengatur tindak pidana dengan objek yang sama, diberlakukan hukum yang secara khusus mengatur materi tindak pidana tersebut.

Hal ini sesuai dengan penegakan hukum yang tidak hanya meliputi pidana yang bersifat menderitakan tetapi juga tindakan. Secara dogmatis pidana dipandang sebagai pengimbalan atau pembalasan terhadap kesalahan si pembuat sedang tindakan dimaksudkan untuk melindungi masyarakat terhadap kejahatan yang dilakukan si pembuat. Pemberian sanksi pidana seperti ini diharapkan dapat membangun sebuah suatu sistem peringatan dini bagi para pelaku pidana

¹⁸⁵ Pohan, M. (2020). Conception of franchise agreement in protecting the legal interests of parties based on Indonesian civil law. *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 1(2), 103-112.

perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan.¹⁸⁶

Untuk memelihara pendapatan negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh Wajib Pajak menjadi saksi utama (preum remedium), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat ultimum remedium (senjata pamungkas). Dengan penegakan hukum yang dilakukan DJP terhadap para pelaku tindak pidana perpajakan khususnya kejahatan terhadap faktor pajak yang tidak sah, diharapkan dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara dan memberikan efek gentar (deterrent effect) agar tidak ada wajib pajak lainnya yang akan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dengan maraknya kasus mengenai pemalsuan faktur pajak tersebut, DJP diharapkan dapat terus meningkatkan pengawasan baik melalui peningkatan sistem informasi internal, pengawasan eksternal, serta berkoordinasi dengan berbagai pihak guna mencegah kejahatan perpajakan. Pola penegakan hukum dipengaruhi oleh tingkat perkembangan masyarakat, tempat hukum itu berlaku atau diberlakukan. Rangkaian kegiatan yang ditujukan untuk mencegah secara langsung terjadinya kejahatan, termasuk juga kegiatan pembinaan masyarakat. Masyarakat adalah lingkungan dimana hukum tersebut berlaku dan diterapkan.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Barda nawawi arief, s. H. (2018), *Masalah penegakan hukum dan kebijakan hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan*. Prenada media .hlm 23.

¹⁸⁷ Kurniawan, anang mury. (2011) “*upaya hukum terkait dengan pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan pajak,*”.

Dalam penegakan hukum masyarakat merupakan faktor yang mengefektifkan suatu peraturan dan menjadi salah satu indikator berfungsinya hukum yang bersangkutan. Dengan kurangnya kesadaran masyarakat atau derajat kepatuhan masyarakat terhadap peraturan dan ketentuan umum perpajakan yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka yang menjadi tujuan kita pada hakekatnya untuk penegakan hukum bukanlah semata-mata sekedar meningkatkan kesadaran hukum masyarakat saja, tetapi membina kesadaran hukum.

B. Formulasi Kebijakan Sanksi Terhadap Penghindaran Pajak

Sanksi merupakan perlakuan tertentu yang sifatnya tidak mengenakan atau menimbulkan penderitaan, yang diberikan kepada pihak pelaku perilaku menyimpang. Sanksi administrasi tidak tertuju pada fisik wajib pajak melainkan hanya berupa penambahan jumlah pajak yang terutang karena ada sanksi administrasi yang harus dibayar oleh wajib pajak. Pelanggaran administratif muncul karena ada prosedur administratif perpajakan yang tidak diindahkan Wajib Pajak dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan.

Lazimnya, perilaku tidak mengindahkan tersebut lebih banyak dilatarbelakangi karena faktor ketidaktahuan dan kelalaian. Sulit menduga adanya unsur kesengajaan disitu terlebih jika hal tersebut baru pertama kali dilakukan. Wajib Pajak dipandang tidak berpikir lebih jauh bahwa tindakannya

merugikan pendapatan negara. Pelanggaran semacam ini diganjar sanksi administratif yang dapat berupa bunga, denda, atau kenaikan.¹⁸⁸

Hukuman berupa sanksi administrasi perpajakan dapat dikatakan sebagai pengingat atau alarm bagi WP sehingga dapat mengetahui pelanggaran yang dilakukan. Sanksi administrasi akan memberatkan WP berupa tambahan pembayaran, semakin berat sanksi administrasi yang diberikan oleh fiskus maka semakin dirugikan pula WP apabila melanggar peraturan tersebut. Ringkasan mengenai contoh pelanggaran administratif dan pasal di dalam UU KUP yang mengaturnya.

Penyebab lainnya adalah wajib pajak memperlihatkan dokumen palsu serta tidak menyetor pajak yang telah dipotong. Sanksi pidana yang diancamkan dalam UU KUP telah cukup berat, baik itu berupa kurungan, penjara, maupun sanksi denda pidana yang cukup besar bahkan hingga mencapai empat kali pajak terutang dan dipastikan sangat memberatkan. Namun kelemahannya bahwa unsur pasal-pasal pidana tersebut spesifik pada tindakan tertentu seperti pemalsuan SPT, tidak memiliki NPWP, dan sebagainya.

Sanksi pidana sebagai sanksi negatif seolah-olah dianggap satu-satunya sarana yang strategis untuk menyelesaikan segala bentuk ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Hal itu tidaklah menjadi persoalan penting jika formulasi pidana itu taat asas dari sistem pemidanaan, namun akan menjadi persoalan yang serius jika penyimpangan sistem pemidanaan suatu Undang-Undang itu dibuat

¹⁸⁸ Pohan, M. (2022). Employment Agreement in the Perspective of Business Civil Law. *DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 7(2), 292-302.

pada tahap formulasinya tidak mengikuti “kaedah” yang sepatutnya dalam ketentuan hukum pidana.

Dengan diformulasinya sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, diharapkan menimbulkan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Undang-Undang perpajakan merupakan per-undang-undangan yang tergolong hukum administrasi yang menggunakan ketentuan sanksi pidana, maka ketentuan pidana atau sistem pemidanaan yang ada dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan bagian khusus (sub sistem) dari keseluruhan sistem pemidanaan.

Maka konsekuensinya sistem pemidanaan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan harus terintegrasi dalam aturan umum (*general rules*), jika tidak membuat aturan khusus (*special rules*) yang menyimpang atau berbeda dengan aturan umum. Pasal 43 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut KUP) menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (*plagen* atau *dader*), tindak pidana pajak dapat melibatkan penyerta (*deelderling*) seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plagen* atau *middelijke*), yang turut serta melakukan (*medeplegen* atau *mededader*), yang menganjurkan (*uitlokker*), atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*medeplichtige*).

Hal ini dimaksudkan dalam kerangka meminta pertanggungjawaban pelaku. Sedangkan Pasal 38 UU KUP menetapkan bahwa "pelanggaran pajak" termasuk:

(1) tidak menyampaikan SPT; dan

(2) menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Sementara Pasal 39 UU KUP menyebutkan bahwa "kejahatan pajak" seperti:

1. tidak mendaftarkan diri untuk memperoleh SPT,
2. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP,
3. tidak menyampaikan SPT,
4. menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap,
5. menolak untuk dilakukan pemeriksaan,
6. memberitahukan pembukuan palsu atau dipalsukan atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya,
7. tidak menyelenggarakan pembukuan,
8. tidak menyimpan buku, catatan dan dokumen, dan
9. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Selain itu terdapat juga tindak pidana percobaan (pogging) penyalahgunaan NPWP atau penyampaian SPT untuk mendapatkan restitusi pajak, dan penerbitan atau pemanfaatan surat setoran pajak atau dokumen yang tidak benar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Kita sering mendengar istilah sanksi pidana dalam peradilan umum. Dalam perpajakan pun dikenai adanya sanksi pidana. Undang-Undang KUP menyatakan bahwa pada dasarnya, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Namun, pemerintah masih memberikan keringanan dalam pemberlakuan sanksi pidana dalam pajak, yaitu bagi Wajib Pajak yang baru pertama kali melanggar ketentuan Pasal 38 UU KUP tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi. Berdasarkan UU KUP, delik fiskal pidana pajak yang semula harus memenuhi persyaratan formal (terbukti melakukan tindak pidana dengan cara-cara yang secara eksplisit diatur dalam ketentuan pajak) dan persyaratan materiil (terbukti telah menimbulkan kerugian pada pendapatan negara), telah pula ditambah dengan delik formal saja tanpa pembuktian harus merugikan pada pendapatan negara (Pasal 39A).

Hal ini merupakan pelanggaran terhadap Undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Menyikapi permasalahan pemidanaan korporasi sebagai subjek hukum, Mahkamah Agung mengeluarkan pengaturan tentang tata cara penanganan perkara yang dilakukan oleh korporasi, yaitu Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi.

Terkait penerapan pidana pajak terhadap korporasi, Pasal 3 Perma No 13 Tahun 2016 mendefinisikan bahwa tindak pidana oleh korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang berdasarkan hubungan kerja, atau berdasarkan hubungan lain, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi. Kemudian Pasal 4 ayat (2), bahwa suatu korporasi telah dapat dinilai bersalah dalam rangka menjatuhkan pidana pada suatu korporasi apabila korporasi

tersebut mendapatkan keuntungan atau manfaat yang diperoleh dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus, maupun pihak pihak lain. Bahkan lebih jauh apabila korporasi yang bersangkutan melakukan pembiaran dan tidak melakukan langkah-langkah nyata terhadap tindak pidana tersebut, maka pihak korporasi dinyatakan harus bertanggung jawab.

Dalam kaitannya dengan pidana pajak, maka hal ini memperluas dan memperjelas jangkauan pidana dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP. Sebelumnya, pidana pajak berdasarkan Pasal 38 dan 39 UU KUP yang tidak menyediakan pasal antisipatif terkait pemidanaan pada wajib pajak badan dalam hal ini korporasi, sehingga kembali pada konsep pemidanaan terhadap orang pribadi sebagai subjek hukum sesuai dengan konsep dalam KUHP.

Akan tetapi berdasarkan Pasal 4 tersebut bahwa apabila ada suatu korporasi yang mendapatkan keuntungan dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurusnya atau pihak tertentu maka pihak korporasi juga dapat dimintai pertanggungjawaban secara pidana. Yang dikenakan sanksi secara pidana terhadap wajib pajak adalah ketentuan Pasal 38 UU KUP tentang pelanggaran akibat kealpaan yaitu tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT namun tidak benar, kemudian kejahatan pajak akibat kesengajaan yang dijabarkan dalam pasal 39 dan 39A UU KUP yang memuat sembilan macam pidana di pasal 39 dan dua macam pada pasal 39A, dengan ancaman pidana penjara dan denda pidana. Terkait tindak pidana pajak sebagai ultimum remedium, maka ada tiga fase atau situasi ketika dilakukan, dapat dialihkan menjadi sanksi administrasi.

Situasi pertama, menurut Pasal 8 ayat 1 Undang-Undang KUP, disebutkan sepanjang belum dilakukan pemeriksaan, dalam hal ini pemeriksaan bukti permulaan, wajib pajak dapat melakukan pembetulan terhadap SPT-nya yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % (dua persen) per bulan atas pajak yang kurang bayar. Apabila ini menjadi pilihan wajib pajak, maka akan menutup peluang untuk dilakukan pemeriksaan.

Kemudian pada fase kedua, sesuai pasal 8 ayat 3, bahwa pemeriksaan sepanjang belum dilakukan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam pasal 38 UU KUP, apabila wajib pajak atas kemauan sendiri melakukan pengungkapan atas ketidakbenaran perbuatannya sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 38 tersebut, kemudian melakukan pembayaran atas kekurangan pajak beserta denda sebesar 150 persen dari jumlah pajak terutang, maka pemeriksaan terkait adanya pidana tidak akan dilanjutkan ke tahap penyidikan.

Ini adalah bagian kedua dimana meskipun telah dilakukan pemeriksaan terhadap adanya kecurigaan mengenai terjadinya tindak pidana, akan tetapi pemerintah memberikan jalan keluar untuk dialihkan kepada sanksi administrasi dengan meningkatkan denda menjadi 150% dari jumlah pajak yang harus dibayarkan. Kemudian pada fase ketiga adalah pada fase penyidikan . Ternyata penyidikan dalam pidana pajak pun dapat dihentikan apabila untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana

tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan dengan terlebih dahulu menyelesaikan utang pajaknya ditambah dengan denda administrasi.

Pada prinsip hukum pajak, pemberian sanksi dilakukan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak. Hal ini dapat dilihat jelas dari ketentuan Pasal 44B Undang-Undang KUP yang menekankan pada aspek pembayaran uang sebagai pengganti sanksi pidana. Pasal 44B Undang-Undang KUP menyatakan bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu enam bulan sejak tanggal surat permintaan.¹⁸⁹ Makna kata-kata “untuk kepentingan penerimaan negara” tidak dijelaskan dalam Undang-Undang, namun tidak lain dimaksudkan selain ingin menitikberatkan atau menekankan bahwa pajak bukan bertujuan memidana seseorang tetapi lebih kepada kepentingan mengumpulkan uang pajak.¹⁹⁰

C. Formulatif Prinsip Individualisasi Pidana

Formulatif hukum pidana di bidang perpajakan dalam implementasinya ternyata menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda. Tidak adanya parameter untuk menentukan adanya pelanggaran administrasi dan kejahatan di

¹⁸⁹ Simon Nahak, (2014), *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta. hlm 45.

¹⁹⁰ Wirawan B Ilyas,dkk,(2004), *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hlm.73

bidang perpajakan, telah melukai rasa keadilan dan menimbulkan ketidakpastian hukum.

Dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang tersebut telah melakukan suatu perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau perbuatan yang bersifat melawan hukum. Hal ini berarti bahwa meskipun perbuatan tersebut memenuhi rumusan tindak pidana dalam undang-undang dan tidak dibenarkan, namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk adanya penjatuhan pidana terhadap pelaku. Untuk adanya pemidanaan, masih diperlukan syarat bahwa orang yang melakukan perbuatan tersebut mempunyai kesalahan atau bersalah.¹⁹¹

Dengan demikian orang tersebut harus dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya atau perbuatannya harus dapat dipertanggungjawabkan kepada orang tersebut. Dalam hukum pidana berlaku asas “tiada pidana tanpa kesalahan” atau “*nulla poena sine culpa*” yang berarti tiada seorangpun dapat dijatuhi pidana kecuali orang tersebut telah bersalah atas perbuatan yang dituduhkan pada dirinya. Berdasarkan pertimbangan, bahwa masih sedikit kajian atau penelitian dan literatur mengenai prinsip individualisasi pidana melalui formulatif sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dan sebagai respon atas keadaan di atas dengan tujuan melengkapi literatur maka penelitian ini mendapatkan urgensinya.

Dalam batang tubuh Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 terselip berbagai sanksi administratif yang dapat dikenakan terhadap Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran, yaitu sanksi bunga (Pasal 8, Pasal 13, Pasal 14, Pasal 15

¹⁹¹ Pohan, M. (2020). Penggunaan Cek dan Giro dalam Transaksi Bisnis yang Menimbulkan Kerugian Perdata. *SOSEK: Jurnal Sosial dan Ekonomi*, 1(2), 124-133.

dan Pasal 19), sanksi denda (Pasal 7, Pasal 8 dan Pasal 14), serta sanksi kenaikan (Pasal 8, Pasal 13 dan Pasal 15). Banyaknya sanksi administrasi tersebut karena memang hukum pajak sendiri merupakan hukum administrasi sehingga apabila ada suatu permasalahan diusahakan untuk diselesaikan dengan cara-cara administrasi.¹⁹²

Dimuatnya sanksi pidana dalam suatu undang-undang merupakan konsekuensi dari dianutnya asas legalitas dalam sistem hukum di Indonesia. Asas legalitas memiliki makna *Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*, yaitu tidak ada perbuatan pidana, tidak ada pidana tanpa undang-undang tertulis.¹⁹³ Menurut Eddy OS Hiariej, bahwa prinsip tersebut menimbulkan konsekuensi dari makna tersebut adalah harus tertulisnya semua ketentuan pidana. Dengan kata lain, perbuatan yang dilarang maupun pidana yang diancam terhadap perbuatan yang dilarang, harus tertulis secara *expresiv verbis* dalam undang-undang.¹⁹⁴

Kebijakan kriminal tidak dapat dilepaskan dari masalah nilai. Oleh karena itu, apabila pidana digunakan sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka pendekatan yang berorientasi pada nilai nilai kemanusiaan juga tidak dapat dilepaskan. Hal ini penting karena tidak hanya kejahatan itu pada hakikatnya merupakan masalah kemanusiaan, tetapi juga karena pidana sendiri mengandung unsur penderitaan yang dapat menyerang kepentingan nilai kemanusiaan.

¹⁹² Ilyas, W. B. (2011) "Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak". *Journal Hukum Nomor 4, Tahun*, halaman 525–542.

¹⁹³ Agusta, R., & Wahyuni, E. (2023). Bullying dalam Drama Korea (Analisis Resepsi dalam Drama Korea *True Beauty 2020*). *MUKASI: Jurnal Ilmu Komunikasi*, 2(1), 98-110.

¹⁹⁴ Eddy OS. Hiariej, (2009), *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, (Jakarta: Erlangga), hlm 4.

Prinsip individualisasi pidana bertolak pada pentingnya perlindungan individu (pelaku tindak pidana) dalam sistem hukum pidana. Prinsip ini juga menjadi salah satu karakteristik aliran modern hukum pidana sebagai reaksi dari aliran klasik yang menghendaki hukum pidana yang berorientasi pada perbuatan (*daadstrafrecht*). Pendekatan humanistik dalam penggunaan sanksi pidana, tidak hanya berarti bahwa pidana yang dikenakan kepada pelanggar harus sesuai dan tepat dengan nilai-nilai kemanusiaan, tetapi juga harus dapat membangkitkan kesadaran si pelanggar akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup masyarakat.¹⁹⁵

Pendekatan humanistik menuntut pula diperhatikannya ide individualisasi pidana dalam kebijakan hukum pidana yang berkaitan dengan perumusan sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Ide individualisasi pidana ini mengandung beberapa karakteristik sebagai berikut:

- a. Pertanggungjawaban (pidana) bersifat pribadi/perorangan (asas personal).
Orang yang bersalah melakukan tindak pidana adalah yang harus bertanggung jawab atas perbuatannya dan tidak dapat diwakili oleh orang lain.
- b. Pidana hanya diberikan kepada orang yang bersalah (asas culpabilitas).
Hal ini berarti bahwa orang yang melakukan tindak pidana dengan kesalahanlah yang dapat dipidana. Kesalahan tersebut baik dalam bentuk kesengajaan ataupun kealpaan.
- c. Pidana harus disesuaikan dengan karakteristik dan keadaan si pelaku. Hal ini berarti harus ada kelonggaran/fleksibilitas bagi hakim dalam memilih

¹⁹⁵ Barda Nawawi Arief, (2002), *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Bandung, Citra Aditya), hlm 43.

sanksi pidana (jenis maupun berat ringannya pidana) dan harus ada kemungkinan modifikasi pidana (perubahan/penyesuaian) dalam pelaksanaannya.

Uraian di atas menjelaskan bahwa, pendekatan kebijakan adalah berkaitan dengan nilai-nilai yang ingin dicapai atau dilindungi oleh hukum pidana. Bertolak dari prinsip-prinsip individualisasi pidana yang telah dipaparkan dalam bab sebelumnya, berikut ini peneliti akan mengkaji dan menganalisis implementasi prinsip-prinsip/ide-ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.¹⁹⁶

1. Asas Kesalahan (*Asas Culpabilitas*)

Asas kesalahan (*asas culpabilitas*) merupakan salah satu asas pokok dalam hukum pidana dan merupakan salah satu problem pokok dalam hukum pidana selain sifat melawan hukum perbuatan dan pidana. Asas ini mengajarkan bahwa hanya orang yang bersalahlah yang dapat dikenai pidana. Dalam bahasa asing, asas ini sering disebut dengan *adagium nulla poena sine culpa*, atau *Keine Strafe ohne Schuld* (bahasa Jerman) dan *Geen straf zonder schuld* (bahasa Belanda) yang berarti “tiada pidana tanpa kesalahan”.

Dengan demikian dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang itu telah nyata nyata melakukan perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau bersifat melawan hukum. Jadi walaupun ditinjau secara obyektif perbuatan seseorang telah memenuhi rumusan delik dalam undang-undang, namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk penjatuhan pidana. Untuk pembedaan

¹⁹⁶ Tambunan, B. H. (2021). Pelayanan Perpajakan, Dan Sosialisasi Perpajakan, Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 21(1), 107-118.

masih diperlukan syarat bahwa orang yang melakukan perbuatan terlarang tersebut mempunyai kesalahan atau bersalah (*subjective guilt*).

Wujud konkret asas kesalahan (*asas culpabilitas*) baik yang berupa kesengajaan maupun kealpaan sebagai prinsip/ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 ditunjukkan melalui perumusan norma mengenai perbuatan yang dilarang sebagai tindak pidana perpajakan, hal ini dapat dilihat dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, dan 41C, 43, dan 43 A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

2. Elastisitas Pidana

Ide individualisasi pidana berupa elastisitas pidana (*elasticity of sentencing*) dalam Konsep KUHP telah diimplementasikan dalam beberapa pasal, yang intinya adanya keleluasaan bagi hakim dalam memilih dan menentukan sanksi (pidana atau tindakan) yang sekiranya tepat untuk individu atau pelaku tindak pidana. Namun demikian, keleluasaan hakim tersebut tetap dalam dalam batas-batas kebebasan menurut undang-undang.

Demikian pula elastisitas pidana sebagai elemen dari ide individualisasi pidana dapat dilihat dalam perumusan Pasal 41 huruf C Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang merumuskan tentang sanksi pidana kurungan yang dialternatikan dengan sanksi pidana denda. Adapun perumusan Pasal 41C Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Strategi kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara pada saat ini, sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat

Ultimum Remidium artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila sanksi lain sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan.¹⁹⁷ Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak. Sebagaimana ditegaskan oleh PAF. Lamintang, bahwa para ahli hukum pidana berpandangan terhadap pemberian pidana sebagai penderitaan bagi pelaku hendaknya dipandang sebagai *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang harus dipergunakan untuk memperbaiki tingkah laku manusia.

¹⁹⁷ Fitria, A. (2020). *Analisis Pemahaman Wajib Pajak UMKM tentang Kewajiban Perpajakan UMKM di Kecamatan Delitua* (Doctoral dissertation, Umsu).

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

1. Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, “bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan.
2. Bentuk penanganan tindak pidana di bidang perpajakan oleh direktorat jenderal pajak perkembangan di masa yang akan datang hendak bermaksud mengubah tindak pidana perpajakan sebagai tindak umum yang masuk sebagai kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*), sebaiknya perlu dilakukan secara hati-hati dan dipikirkan secara cermat, mungkin dapat meningkatkan pendapatan negara dari sektor pajak secara efektif dan efisien, tetapi dapat mengganggu aspek keadilan hukum bagi wajib pajak dan sekaligus hak hukum Wajib Pajak (masyarakat) secara keseluruhan. Hal ini disebabkan penggunaan dana yang bersumber dari dana Wajib Pajak tidak efektif dan efisien untuk mencapai tujuan pembangun yang dicitakan.
3. Diformulasikan peraturan Dirjen Pajak terkait faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak sudah

memenuhi ketentuan formal dan sudah dibayar Pajak Pertambahan Nilainya, namun apabila keterangan yang tercantum dalam Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya mengenai penyerahan Barang Kena Pajak dan penyerahan Jasa Kena Pajak, maka Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak tersebut tidak memenuhi syarat material atau tidak sah.

B. Saran

1. Sebaiknya kebijakan penanganan hukum dalam upaya menanggulangi tindak pidana dibidang perpajakan dalam penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak.
2. Seharusnya bentuk penanganan tindak pidana di bidang perpajakan oleh direktorat jendral pajak yang diselewengkan atau disalahgunakan untuk kepentingan lain yang bertentangan dengan tujuan dari pembangunan itu sendiri lebih dipertegas.. Semestinya, yang menjadi prioritas adalah penegakan hukum terhadap penyalahgunakan dana pajak atau penggunaan dana yang bersumber dari pajak yang penggunaannya tidak efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan pembangunan.

3. Diharapkan formulasikan untuk melindungi masyarakat terhadap kejahatan yang dilakukan, pemberian sanksi pidana diharapkan dapat membangun sebuah suatu sistem peringatan dini bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan. Untuk memelihara pendapatan negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan menjadi saksi utama (*preum remedium*), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat ultimum remedium (senjata pamungkas).

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- A. Z. Abidin Farid, dan Andi Hamzah, (2006), *Bentuk-Bentuk Khusus Perwujudan Delik*, Jakarta: Rajawali.
- Abdul Rahman, (2010), *Panduan Pelaksanaan Administrasi Perpajakan untuk Karyawan, Pelaku Bisnis dan Perusahaan*, Bandung, Penerbit Nuasa.
- Ahmad Kamil dan Fauzan, (2004), *Kaidah-Kaidah Hukum Yurisprudensi*, Kencana, (Jakarta,).
- Amir, Ari Yusuf. (2020). *Doktrin-Doktrin Pidana Korporasi*, (Jogjakarta: Aruzz Media)
- Anang Mury Kurniawan, (2011) , “*Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan, Dan Penagihan Pajak,*”.
- Andi Hamzah, (1986), *Bunga Rampai Hukum Pidana Dan Acara Pidana* (Ghalia Indonesia).
- Andi Zainal Abidin, (1987), *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni).
- Arief, Barda N. (2014), *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru)*. Jakarta: Kencana.
- Atep Adya Barata, (2011), *Panduan Lengkap Pajak Penghasilan*, Jakarta Transmedia Pustaka.
- B. Ilyas, Wirawan dan Richard Burton. (2019), *Hukum Pajak*. Edisi Enam. Jakarta: Salemba Empat.
- Bambang Sunggono, (2006), *Metodologi Penelitian Hukum* (Jakarta: Rajagrafindo Persada).

- Barda Nawawi Arief, (1998), *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, (Bandung: Citra Aditya Bakti).
- _____, (2002), *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Bandung, Citra Aditya.
- _____, (2018), *Masalah penegakan hukum dan kebijakan hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan*. Prenada media.
- Brotodihardjo, R. S. (2013). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Bustamar Ayza, (2017), *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta, Kencana.
- Catharina Vista Okta Frida, (2020), *Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta, Penerbit Garudhawara.
- Chairul Huda,(2006) , (*Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan, Cetakan Kedua*, (Jakarta: Kencana).
- Diana. (2013). *Konsep Dasar Perpajakan*. Bandung: PT.Refika Aditama.
- Djoko. (2010). *Panduan Brevet Pajak:Pajak Penghasilan*. Yogyakarta: Andi
- E. Y. Kanter and S. R. Sianturi, 2002, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia Dan Penerapannya* (Storia Grafika).
- Eddy OS. Hiariej, 2009, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, (Jakarta: Erlangga,).
- Ediwarman, 2012, *Monograf Metode Penelitian Hukum (Panduan Penulisan Tesis dan Disertasi)*, Medan.
- Edmon Makarim, (2004), *Kompilasi Hukum Telematika*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta.

- Effendi, Muhammad Bakhrun.(2006). Kebijakan Perpajakan di Indonesia, Dari Era Kolonial sampai Era Orde Baru. Yogyakarta: Alinea Pustaka.
- Ghozali, I dan A. Chariri. (2007). *Teori Akuntansi*. Semarang: BP UNDIP.
- Harahap, N. R.(2020), *Kurangnya Pemahaman Wajib Pajak Terhadap Pentingnya SPT Tahunan* (Doctoral dissertation, UMSU).
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2013), *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Irwansyah Lubis, Abidah Sari Lubis, Muhammad Zuhdi Lubis, (2018), *Taat Hukum Pajak Praktis dan Mudah Taat Aturan*, Jakarta, Penerbit Mitra Wacana Media.
- Jan Michiel Otto, (2003), *Kepastian Hukum di Negara Berkembang*, Terjemahan Tristam Moeliono (Jakarta: Komisi Hukum Nasional).
- Jhonny Ibrahim, (2008), *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayu Media Publishing, Malang.
- Kanter and Sianturi, (2017), *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia Dan Penerapannya*.
- Kanter, e. Y., and s. R. Sianturi. (2002). *Asas-asas hukum pidana di ndonesia dan penerapannya*. Stora grafika.
- Khalimi, D. K., & SH, M. (2022), *Hukum Pajak Dan Kepabeanan Di Indonesia*.
- Kurniawan, anang mury. (2011), “*upaya hukum terkait dengan pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan pajak*,”.
- L.J. van Apeldoorn, (2005), *Pengantar Ilmu Hukum (Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht)*, (Jakarta: Pradnya Paramita).
- Lexy Moleong, (2002), *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung.

- M. Hamdan, (1997), *Politik Hukum Pidana*, Jakarta: Rajawali.
- Mardiasmo, (2016). *Perpajakan*. Edisi Revisi. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mardjono Reksodiputro, (1994), *Kemajuan Pembangunan Ekonomi dan Kejahatan*. Jakarta: Pusat Pelayanan keadilan dan Pengabdian Hukum, Universitas Indonesia.
- Marsuni, Lauddin. (2006). *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Marwan. (2009), *Kamus Hukum (Dictionary of Law Complete Edition)*, (Surabaya: Reality Publisher).
- Muda. Markus. (2005), *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama Mulyono.
- Muhammad Djafar Saidi, (2007), *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta, Rajagrafindo Persada/
- Mustaqiem, D. (2014), *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Yogyakarta: Buku Litera Yogyakarta.
- Nurmantu, S. (2010), *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit.
- Nuryani Mulyodiwarno, (2018), *Reformasi: Menuju Terwujudnya Keadilan Dan Kesetaraan Perpajakan*, Depok, Rajawali Pers.
- PAF. Lamintang, (1983), *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, (Bandung: Sinar Baru).
- Priantara, Diaz, (2012), *Perpajakan Indonesia*, Edisi Kedua, Mitra Wacana Media, Jakarta.
- Prly Suandy. (2002), *Hukum I'lijak*. Salemba Ibiipat, Jakarta.

- Radianto, Wirawan. (2010). *Memahami Pajak Penghasilan dalam Sehari*. Jakarta: Graha Ilmu.
- Rahayu, Siti Kurnia. (2017). *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*. Bandung: Rekayasa Sains.
- Rakhmat, Jalaluddin. (2018). *Psikologi Komunikasi*. Edisi Revisi. Bandung: Rekatama Medi
- Reksodiputro, Mardjono. (1989), *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Korporasi*, (Semarang: FH UNDIP).
- Resmi, Siti, (2014), *Perpajakan Teori dan Kasus*, Edisi Delapan, Salemba Empat, Jakarta.
- Resmi, Siti. (2017), *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Salemba Empat, Jakarta.
- Saidi, Muhammad Djafar. (2007). *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Sakti, N. W., & Kom, S. (2014), *Buku Pintar Pajak E-Commerce*. VisiMedia.
- Satjipto Rahardjo, (2006), *Hukum dalam Jagat Ketertiban* (Jakarta: UKI Press).
- Setiadi, Edi., & Yulia, Rena. (2010), *Hukum Pidana Ekonomi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Setiawati, Lilis.(2010). *Perpajakan Indonesia Konsep, Aplikasi, dan Penuntun Praktis*.Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Shidarta, (2006), *Moralitas Profesi Hukum, Suatu Tawaran Kerangka Berpikir*, Jakarta: Refika Aditama.
- Simon Nahak, (2014), *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta.

- Siti Kurnia Rahayu, (2018), *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*, Bandung, Rekayasa Sains.
- Sjahdeini, Sutan Remy.(2006), *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti Pers).
- Soedarto, (1986), *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni.
- Soekanto, soerjono. (2002), *Faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum*. Jakarta: pt. Grafindo persada.
- Soemitro, R. (1990), *Asas dan Dasar Perpajakan II*. Bandung: PT Eresco Bandung.
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, (1995), *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pres, Cet.4, Jakarta.
- Soejono soekanto, (2008), *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: UI Press
- Sudarsono, (2007), *Kamus Hukum*, (Jakarta: PT Asdi Mahasatya)
- Suandy. Erly. (2009), *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sudarto, (1983), *Hukum dan Hukum Pidana*, (Bandung : Alumni).
- Sudirman, Rismawati, dan Antong Amiruddin, (2012), *Perpajakan Pendekatan Teori dan Praktik*, Edisi Pertama, Empat Dua Media, Malang.
- Sumarsan, Thomas. (2017), *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Indeks.
- Suprianto, Edy. (2011), *Akuntansi Perpajakan*, Edisi Kedua, Graha Ilmu, Semarang.
- Sutedi, A. (2022), *Hukum pajak*. Sinar Grafika. Jakarta.
- Sutrisno, D. (2016), *Hakikat Sengketa Pajak: Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*. Jakarta: Kharisma Putra Utama.

Teguh Prasetyo, (2013), *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, (Bandung: Nusa Media).

Untung Sukardi, (2017), *Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*, Depok, PT. RajaGrafindo Persada.

Wafir, I. A. (2021), *Penerapan Pelaporan Sistem Elektronik (E-Filing) dalam Peningkatan Pelaporan Pajak Penghasilan Orang Pribadi*. Makasar.

Wirawan B Ilyas,dkk, (2004), *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta.

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, (2018), *Perspektif Keadilan dan Kepastian dalam Penerapan Hukum pajak*, Jakarta, Mitra Wacana Media.

Zainuddin Ali, (2010), *Metode Penelitian Hukum* (Jakarta: Sinar Grafika).

Wirjono Projodikoro, (2003), *Asas-Asas Hukum Perdata*. (Jakarta: Sumur Bandung).

B. Jurnal

Achmad, R.(2016), Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. Jurnal Hukum Doctrinal, Vol.1, (No. 2), p.2. <https://jurnal.um-palembang.ac.id/doktrinal/article/view/385>

Adyan, Antony, R. (2017), Penegakan Hukum Pidana terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Jurnal Pranata Hukum, Vol.2, (No.2), p.90. <http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/PH/article/view/107>

Agusta, R., & Wahyuni, E. (2023), Bullying dalam Drama Korea (Analisis Resepsi dalam Drama Korea True Beauty 2020). MUKASI: Jurnal Ilmu Komunikasi, 2(1), 98-110.

Alhafezt, T., Eddy, T., & Sahari, A. (2020), Perbuatan Melawan Hukum Terhadap Tindak Pidana Pengambilan Benda Bergerak Sebagai Objek Pembiayaan

- Leasing. *Journal of Education, Humaniora and Social Sciences (JEHSS)*, 3(1), 111-119.
- Ali, M. (2018), Proporsional dalam Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana. *Jurnal Hukum Ius Quia Lustum*, Vol.25,(No.1),p.243. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol25.iss1.art7>
- Caroko, B., Susilo, H., dan Z. A. (2015), Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Kualitas Pelayanan Pajak, dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Membayar Pajak. *Jurnal Perpajakan*, Vol.1 No. 1 Januari 2015
- Damayanti, Theresia Woro. (2004). Pelaksanaan Self Assesment System Menurut Presepsi Wajib Pajak (Studi Pada Wajib Pajak Badan Salatiga).*Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol. X No. 1: 109-128
- Devos, Ken. (2009). An Investigation Into Australian Personal Tax Evaders Their Atitudes Towards Compliance and The Penalties For Non Compliance. *Revenue Low Journal* Vol.19:155.1 Articlez
- Diakses dari http://www.markplusinsight.com/product/research_report/detail/44/indonesia-netizen-report-2013 pada hari Selasa, 14 April 2015 Pk. 16.23.
- Duus-Otterström, G. (2018), Retributivism and Public Opinion: On the Context Sensitivity of Desert Criminal Law and Philosophy, *Vol.12, (Issue1)*, p.132. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11572-017-9415-z>
- Erwin Indriyanto and Rivo Revino, (2018), “Pengaruh Kualitas Sistem Elektronik Nomor Faktur (e-Nofa) Dan Implementasi Pelayanan Terhadap Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak,” *AkunNas* 16, no. 2 .:
- Ilyas, W. B. “Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak”. *Journal Hukum* Nomor 4, Tahun 2011, halaman 525–542.

- Jaelani, A. Q., & Basuki, U. (2016), *Tax Amnesty dan Implikasinya Terhadap Reformasi Perpajakan di Indonesia*. *Supremasi Hukum: Jurnal Kajian Ilmu Hukum*, 5(2), 1-21.
- James, S. and C. Alley. (2004). *Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration*. *Journal Of Finance and Management In Public Services*, 2: 27-42
- Jareborg, N. (2015), Criminal Liability as a last Resort. *Ohio State Journal of Criminal law*, Vol.2, p.251. <http://hdl.handle.net/1811/72899>
- Lamijan. (2014), Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan). *Jurnal Pembaruan Hukum*, Vol.2, (No.1), p.118. doi: 10.26532/jph.v1i1.1467
- Lamond, G. (2007), What is A Crime. *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 27, (No.4). pp. 609–632 doi:10.1093/ojls/ gqm018
- Lestari, I. (2019), Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. *Law Public*, Vol.1, (No.1), p.5. https://www.researchgate.net/publication/337059458_ASPEK_HUKUM_PIDANA_DALAM_TINDAK_PIDANA_PERPAJAKAN_OLEH_INDAH_LESTARI_NIM_02011181722014
- Mansar, A. (2020), Child Criminal Justice Reconstruction System (As the efforts of Children's Rights in conflict with the Press Law According to Legal Aid). *Britain International of Humanities and Social Sciences (BIOHS) Journal*, 2(1), 206-213.
- Mansar, A., & Limbong, F. S. (2023), " Criminal" Law Politics Regarding the Legalization of Citizenship Documents (Apostille) in Indonesia. *Randwick International of Social Science Journal*, 4(2), 287-296.

- Meagher, D. (2013), *The Common Law Principle of Legality in the Age of Rights*. Melbourne University Law Review, Vol.35, (Issue1), p.234. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1037969X1303800402>
- Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus*, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hal 48
- Pohan, M. (2020), *Conception of franchise agreement in protecting the legal interests of parties based on Indonesian civil law*. International Journal Reglement & Society (IJRS), 1(2), 103-112.
- Pohan, M. (2020), *Penggunaan Cek dan Giro dalam Transaksi Bisnis yang Menimbulkan Kerugian Perdata*. SOSEK: Jurnal Sosial dan Ekonomi, 1(2), 124-133.
- Pohan, M. (2022), *Employment Agreement in the Perspective of Business Civil Law*. DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum, 7(2), 292-302.
- Ramadhani, K., Widhiana, I. G., & Nugroho, F. M. (2022), *Analisis Pertimbangan Hakim dalam Tindak Pidana Pajak (Studi Putusan No. 3839/Pid. Sus/2020/PN Mdn)*. Jurnal Anti Korupsi, 12(1), 21-37.
- Rani Nurfazilah, *Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam Undang-Undang Perpajakan Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Riau Dan Kepulauan Riau*, JOM Fakultas Hukum Vol. V, Edisi 2 Juli-Desember 2018, hal 4
- Sarwini. (2014), *Implementasi Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak*. Jurnal Yuridika, Vol.39,(No.2),p.382
- Siagian, A. O., Sahari, A., & Nadirah, I. (2022), *Juridical Analysis of Legal Sanctions for Criminal Acts of Corruption Conducted Together (Study of*

- Supreme Court Decision Number 1054 K/Pid. Sus/2019). *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 3(3), 257-266.
- Sulastyawati, Dwi. (2014), *Hukum Pajak dan Implementasinya bagi Kesejahteraan Rakyat*, *Jurnal Salam: Jurnal Sosial dan Budaya Syar-i*, Vol.1,(No.1),p.122. doi:10.15408/sjsbs.v1i1. 1530
- Tambunan, B. H. (2021), *Pelayanan Perpajakan, Dan Sosialisasi Perpajakan, Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 21(1), 107-118.
- Tarigan, Suranta Ramses., Kalo, Syafruddin., Nasution, Bismar., & Sunarmi. (2014), *Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang*. *USU Law Journal*, Vol.2,(No.2),p.123. <https://jurnal.usu.ac.id/index.php/law/article/view/7940>
- Virginia, E. F., & Soponyono, E. (2021), *Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan*. *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, 3(3), 299-311.
- Waluyo, T. (2018), *Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan*. *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 1(1), 458-476.
- Wibowo, A., Eddy, T., & Sahari, A. (2020), *Tindak Pidana Korporasi Bagi Perusahaan Yang Terlibat Dalam Pencucian Uang Hasil Penjualan Narkotika*. *Journal of Education, Humaniora and Social Sciences (JEHSS)*, 3(1), 52-60.
- Wibowo, Tri. (2009), "Efektivitas Sanksi Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Studi Di Pengadilan Pajak Jakarta)." *Jurnal Dinamika Hukum* 9, no. 3: 243–50.

Yoserwan. (2020), Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol.20,(No.2),p.166.<http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>