



Dr. H. Bambang Ali Kusumo, S.H., M.Hum.

KEBIJAKAN KRIMINALISASI PADA BIDANG PERPAJAKAN DI INDONESIA

Kebijakan Kriminalisasi pada Bidang Perpajakan di Indonesia

Penulis:

Dr. H. Bambang Ali Kusumo, S.H., M.Hum.

Penerbit



Unisri Press © 2023

Kebijakan Kriminalisasi pada Bidang Perpajakan di Indonesia

Penulis:

Dr. H. Bambang Ali Kusumo, S.H., M.Hum.

ISBN: 978-623-5859-50-7

Editor:

Haryo Kusumo Aji

Penyunting:

Dora Kusumastuti

Tata letak:

Nuniek Prasetyowati

Desain sampul:

Roni Setyawan

Penerbit: UNISRI Press

Jalan Sumpah Pemuda No 18. Joglo, Banjarsari, Surakarta

unisripress@gmail.com / press.unisri.ac.id

Anggota APPTI

Cetakan Pertama, 2023, April

Copyright © 2023

**Hak cipta dilindungi oleh undang-undang.
Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi
buku tanpa izin tertulis dari penulis/ penerbit.**

Prakata

Dengan memanjatkan puji syukur, penulis menghaturkan Alhamdulillahirobbil'alamiin kepada Alloh SWT. Dengan izin Allah, penulis telah berhasil menyusun buku yang merupakan bentuk luaran hasil penelitian yang dianggap penting untuk dapat disebarluaskan kepada masyarakat umum. Oleh karena itu, pemikiran riset tersebut, disusun dan dikonversikan dalam publikasi umum berupa buku yang berjudul **"Kebijakan Kriminalisasi Pada Bidang Perpajakan Di Indonesia"**.

Kenapa buku ini penting? Sebab, publik perlu memahami mengenai kebijakan kriminalisasi bidang perpajakan, sehingga dapat memperoleh dasar berpikir tentang fenomena terkait yang kerap berlangsung di masyarakat. Kebijakan Kriminalisasi ini sangat penting untuk diketahui dalam bidang perpajakan. Dengan demikian masyarakat dan penegak hukum dapat mengetahui mana perbuatan yang termasuk dalam kategori pelanggaran administrasi dan mana yang masuk kategori perbuatan pidana atau tindak pidana. Di Indonesia, terjadi fenomena yang menunjukkan bahwa dalam masyarakat banyak terjadi penyimpangan-penyimpangan atau pelanggaran di bidang perpajakan baik yang dilakukan oleh orang dan badan hukum atau korporasi. Menanggapi hal tersebut, dalam buku ini diuraikan tentang perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak

pidana di bidang perpajakan dan ketentuan-ketentuan sanksi pidananya, baik jenis sanksi, lama sanksi dan bentuk perumusan sanksi dan aplikasi atau penerapan sanksi pidana terhadap kasus perpajakan.

Melalui berbagai sajian hasil penelitian yang telah disusun sedemikian rupa sehingga mudah dipahami oleh khalayak umum, diharapkan semoga buku ini bermanfaat bagi mahasiswa, penegak hukum, praktisi dan masyarakat umum. Penulis berharap agar buku ini dapat menjadi referensi penting guna mengantarkan pemahaman terkait kebijakan kriminalisasi bidang perpajakan, terutama berkaitan dengan fenomena dan hukum yang berlaku di Indonesia.

Surakarta, 4 Maret 2023
Penulis

Daftar Isi

Prakata _____ iii

Daftar Isi _____ v

Bab 1 - Pendahuluan _____ 1

**Bab 2 - Kriminalisasi atau Perbuatan yang Dijadikan
Tindak Pidana dalam Undang-Undang Pajak _____ 4**

A. Rumusan Undang-Undang Perbuatan yang Dijadikan Tindak
Pidana _____ 5

B. Tindakan Kriminalisasi Tindak Pidana dalam Undang-
Undang Pajak _____ 19

Bab 3 - Ketentuan Sanksi Pidana _____ 40

A. Jenis Sanksi Pidana _____ 41

B. Lamanya Sanksi atau Berat Ringannya Sanksi _____ 53

C. Bentuk Perumusan Sanksi _____ 62

Bab 4 - Penerapan Sanksi Pidana di Bidang Perpajakan _ 67

A. Permasalahan Pajak _____	67
B. Penyidikan Tindak Pidana Bidang Pajak _____	71
C. Penerapan Sanksi Pidana Bidang Pajak _____	74
D. Contoh Kasus Penerapan Sanksi Pidana Bidang Pajak ____	76

Bab 5 - Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung __ 106

A. Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung Ditinjau dari Teori Keadilan _____	106
B. Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung Ditinjau dari <i>Midle Theory</i> (Teori Tengah) _____	110
C. Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung Ditinjau dari <i>Applied Theory</i> (Teori Terapan) _____	114
Daftar Pustaka _____	121
Tentang Penulis _____	125

Bab 1

-

Pendahuluan

Kebijakan kriminalisasi atau perumusan sanksi pidana di dalam Undang-Undang atau kebijakan formulasi atau dikatakan sebagai kebijakan legislatif merupakan tahapan yang penting dalam rangka untuk fungsionalisasi hukum pidana atau penegakan hukum pidana. Dengan perkataan lain, tahap kebijakan legislatif mempunyai kedudukan yang sangat strategis dalam upaya penanggulangan tindak pidana dengan menggunakan hukum pidana. Tahap ini merupakan tahap formulasi yang menjadi dasar, landasan dan pedoman bagi tahap-tahap

fungsionalisasi berikutnya, yakni tahap aplikasi dan tahap eksekusi.¹

Pernyataan di atas diperkuat oleh pendapat Muladi yang mengatakan bahwa:

Peranan Perundang-undangan pidana dalam sistem peradilan sangat penting, karena perundang-undangan tersebut memberikan kekuasaan pada pengambil kebijakan dan memberikan dasar hukum pada kebijakan yang diterapkan. Lembaga legislatif berpartisipasi dalam menyiapkan kebijakan dan memberikan kerangka hukum untuk memformulasikan kebijakan dan menerapkan program kebijakan yang telah ditetapkan.²

Di samping itu, pada bagian dari bukunya Muladi juga mengatakan bahwa :

Secara operasional, perundang-undangan pidana mempunyai kedudukan strategis terhadap sistem peradilan pidana, sebab hal tersebut memberikan definisi tentang perbuatan-perbuatan apa yang dirumuskan sebagai tindak pidana, mengendalikan usaha-usaha pemerintah untuk memberantas kejahatan dan memidana si pelaku, smemberikan batasan tentang pidana yang dapat diterapkan untuk setiap kejahatan. Dengan perkataan lain perundang-undangan pidana menciptakan legislated environment yang mengatur segala prosedur dan tatacara yang harus dipatuhi di dalam pelbagai peringkat sistem peradilan pidana.³

¹ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1992, halaman 158 dan Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Pengembangan Ilmu Hukum Pidana* (Menyongsong Generasi Baru Hukum Pidana Indonesia), Pidato Pengukuhan Sebagai Guru Besar Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, tanggal 25 Juni 1994, halaman 5

² Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 1995, halaman 22

³ Ibid, halaman 23.

Bertolak dari uraian di atas, maka perundang-undangan pidana atau kebijakan legislatif atau kebijakan formulatif menempati posisi yang cukup penting, karena tahap aplikatif dan tahap eksekutif sebagai tahap yang mengikuti setelah tahap formulatif telah selesai dibuat dan memberikan landasan legalitas.

Pembahasan kebijakan perundang-undangan pidana ini meliputi:

1. Perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana
2. Ketentuan sanksi pidana meliputi jenis sanksi, lamanya sanksi / berat ringannya sanksi dan bentuk perumusan sanksi.

Bab 2

-

Kriminalisasi atau Perbuatan yang Dijadikan Tindak Pidana dalam Undang-Undang Pajak

A. Rumusan Undang-Undang Perbuatan yang Dijadikan Tindak Pidana

Pembahasan mengenai masalah perbuatan – perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau perbuatan-perbuatan apakah yang dapat dipidana atau dijadikan tindak pidana sama artinya dengan membahas mengenai kriminalisasi. Kriminalisasi merupakan suatu proses penetapan suatu perbuatan sebagai perbuatan yang dapat dipidana. Menurut Sudarto, proses kriminalisasi diakhiri dengan terbentuknya undang-undang dimana perbuatan itu diancam dengan suatu sanksi yang berupa pidana.⁴ Untuk menetapkan suatu perbuatan menjadi perbuatan yang dapat dipidana harus memperhatikan empat hal, yaitu tujuan hukum pidana, perbuatan yang tidak dikehendaki, perbandingan antara sarana dan hasil serta kemampuan badan penegak hukum. Dari keempat hal tersebut yang sesuai dengan pembahasan adalah “perbuatan yang tidak dikehendaki”. Penetapan perbuatan yang tidak dikehendaki yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana ini harus mengandung unsur mendatangkan kerugian bagi masyarakat / negara.

Berdasarkan penelitian yang penulis lakukan perbuatan-perbuatan yang tidak dikehendaki yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana yang terbuat di dalam Undang-undang No. 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum tata cara perpajakan, Undang-undang No. 9 tahun 1994 tentang perubahan pertama atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan UU. No. 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga serta UU. No. 16 Tahun 2009 tentang penetapan Perpu No. 5 Tahun 2008 tentang perubahan keempat UU. No. 6 Tahun 1983 adalah sebagai berikut :

⁴ Sudarto, Hukum dan Hukum Pidana, Bandung : Alumni, 1986, halaman 32.

Di dalam Undang-undang No. 6 tahun 1983 perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana, rumusannya sebagai berikut :

Pasal 38

Barang siapa karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang tidak benar; sehingga dapat menimbulkan kerugian pada Negara, dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar dua kali jumlah pajak yang terhutang.

Pasal 39

(1) Barang siapa dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
 - b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; dan/atau
 - c. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dan/atau
 - d. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; dan/atau
 - e. tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lainnya; dan/atau
 - f. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut; sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi tingginya sebesar empat kali jumlah pajak yang terhutang yang kurang atau yang tidak dibayar.
- (2) Ancaman pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipatkan dua apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak

selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan.

Pasal 40

Tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan.

Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34, dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya enam bulan dan/atau denda setinggi-tingginya Rp 1.000.000,- (satu juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan/atau denda setinggi-tingginya Rp 2.000.000,- (dua juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat(2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

Di dalam undang-undang No. 9 Tahun 1994 tentang perubahan Pertama atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana, rumusnya sebagai berikut :

Pasal 38

Barang siapa 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, diancam dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”

Pasal 39

- (1) Barang siapa dengan sengaja :
 - a. tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
 - b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
 - c. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
 - d. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
 - e. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
 - f. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan dengan setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- (2) Ancaman pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilipatkan dua apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Barang siapa melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud ayat (1) huruf a, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c dalam rangka mengajukan permohonan restitusi

atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.”

Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34, diancam dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya Rp. 2.000.000,00 (dua juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya Rp. 5.000.000,00 (lima juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.”

Pasal 41A

Barang siapa yang menurut Pasal 35 Undang-undang ini wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar diancam dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya Rp. 5.000.000,00 (lima juta rupiah).

Pasal 41B

Barang siapa dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan denda setinggi-tingginya Rp. 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).”

Kemudian di dalam undang-undang no. 16 Tahun 2000 tentang perubahan kedua atas undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tatacara perpajakan, perbuatan-

perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana, rumusannya sebagai berikut :

Pasal 38

Barang siapa 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, dipidana dengan pidana kurungan paling-paling lama 1 (satu) tahun dan atau paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”

Pasal 39

(1) Barang siapa dengan sengaja :

- a. tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
 - b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
 - c. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
 - d. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 29; atau
 - e. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
 - f. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
 - g. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan dengan paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilipatkan 2 (dua) 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 melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud ayat (1) huruf a, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.”

Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 4.000.000,00 (empat juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.”

Pasal 41A

Setiap orang yang menurut Pasal 35 Undang-undang ini wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar diancam dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).

Pasal 41B

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).”

Kemudian berdasarkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan jo UU. No. 16 Tahun 2009 tentang penetapan Perpu No. 5 Tahun 2008 tentang perubahan keempat UU. No. 6 Tahun 1983, rumusannya adalah sebagai berikut:

Pasal 38

Setiap orang yang 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) 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.

Ketentuan Pasal 39 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 39

(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. enyalahgunakan 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 dilakukan 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 memperlihatkan 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 program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
 - i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling 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 dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada 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, dihitung 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.

Di antara Pasal 39 dan Pasal 40 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 39A yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 39A

- 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 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.

Ketentuan Pasal 41 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp. 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

Ketentuan Pasal 41A diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 41A

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).

Ketentuan Pasal 41B diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 41B

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

Di antara Pasal 41B dan Pasal 42 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 41C yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 41C

- (1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- (2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp. 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).
- (3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp. 800.000.000,00 (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. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Berdasarkan rumusan-rumusan yang tertuang dalam keempat undang-undang di atas, perbuatan – perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana dapat diperinci menjadi : perbuatan – perbuatan yang berkaitan dengan surat pemberitahuan (SPT), perbuatan tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak nomor pokok wajib pajak (NPWP), perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut dan perbuatan yang dilakukan pejabat merugikan orang lain atau pihak lain dalam kaitannya dengan perpajakan. Dalam undang-undang no. 9 tahun 1994 ada penambahan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana yaitu melakukan percobaan tindak pidana yang berkaitan dengan surat pemberitahuan (SPT), percobaan tindak pidana yang berkaitan dengan nomor pokok wajib pajak (NPWP) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak atau kompensasi pajak : perbuatan tidak memberi keterangan atau bukti yang diwajibkan dan perbuatan menghalangi atau bukti yang diwajibkan dan perbuatan menghalangi atau mempersulit penyidikan pajak. Dalam undang-undang no. 16 tahun 2000 Di samping ada penambahan seperti pada undang-undang no. 9 Tahun 1994 masih ditambah lagi perbuatan yang dapat dipidana yaitu perbuatan menolak untuk dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang penetapan Perpu No. 5 Tahun 2008 tentang perubahan keempat Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 ada penambahan perbuatan yang dapat dipidana yaitu pada Pasal 39A yaitu terkait dengan kesengajaan dalam menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai

pengusaha kena pajak. Dengan demikian adanya perubahan undang-undang terjadi perluasan atau penambahan perbuatan – perbuatan yang dapat dipidana.

Dalam membahas Rancangan undang-undang no. 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan para anggota Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan Pemerintah tidak pernah membicarakan mengenai dasar-dasar pertimbangan mengapa suatu perbuatan-perbuatan yang telah disebutkan di atas dijadikan tindak pidana atau dapat dipidana dan dasar-dasar pertimbangan mengapa perbuatan-perbuatan tersebut perlu ditanggulangi dengan sanksi pidana. Nampaknya para pihak (pemerintah dan DPR) menganggap hal yang wajar bila suatu perbuatan telah ditetapkan sebagai tindak pidana. Kemudian diiringi/ditetapkan sanksi pidananya. Pada umumnya para anggota DPR dan pemerintah lebih banyak menyoroti hal-hal yang berkaitan dengan dasar pertimbangan atau alasan dipidananya suatu perbuatan. Dari beberapa jenis perbuatan yang dapat dipidana di atas oleh pembentuk undang-undang dikualifikasi sebagai perbuatan yang dapat dipidana, dengan pertimbangan atau alasan bahwa perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada negara. Di samping itu dalam konsiderans undang-undang No. 6 tahun 1983 dinyatakan pula bahwa pajak merupakan salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya untuk berperan serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Kecuali alasan formal di atas, dasar pertimbangan lain yang terungkap dalam pembahasan Rancangan Undang-undang di DPR adalah bahwa dengan terjadinya perubahan sistem pemungutan pajak dari sistem perhitungan yang ditetapkan pemerintah (*official assesment system*) ke sistem penghitungan yang dilakukan wajib pajak sendiri (*self assesment system*) akan menimbulkan kemungkinan untuk menghindari membayar pajak.

Kemudian perbuatan yang dapat dipidana yang lain, yakni perbuatan yang dilakukan pejabat merugikan orang lain atau pihak lain dalam kaitannya dengan perpajakan, menurut penjelasan pasal 41 (Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-

undang No 9 tahun 1994 dan undang-undang no. 16 tahun 2000 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009) dinyatakan bahwa untuk menjamin kerahasiaan mengenai perpajakan tidak akan diberitahukan pada pihak lain, supaya wajib pajak dalam memberikan data-data dan keterangan tidak ragu-ragu, dalam rangka pelaksanaan undang-undang perpajakan, maka perlu adanya sanksi pidana bagi pejabat yang bersangkutan yang menyebabkan terjadinya pelanggaran pengungkapan kerahasiaan tersebut. Mengingat sifatnya adalah menyangkut kepentingan pribadi atau badan pelaku wajib pajak, maka dijadikan tindak pidana pengaduan.

B. Tindakan Kriminalisasi Tindak Pidana dalam Undang-Undang Pajak

Untuk lebih mempermudah pembahasan penulis sajikan skema atau tabel di bawah ini :

TABEL I

PERBUATAN YANG DAPAT DIPIDANA ATAU TINDAK
PIDANA MENURUT UU NO 6 TAHUN 1983, UU NO 9
TAHUN 1994,
UU NO 16 TAHUN 2000 dan UU No. 28 TAHUN 2007
Jo UU. No. 16 TAHUN 2009

Perbuatan yang dapat dipidana atau tindak pidana	UU No 6 Tahun 1983	UU No 9 Tahun 1994	UU No. 16 Tahun 2000	UU No. 28 Tahun 2007 Jo UU. No. 16 Tahun 2009
Perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT)	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan/atau denda setinggi-	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda setinggi-tingginya	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda setinggi-tingginya	Pasal 38 Pidana kurungan paling singkat 3 bulan atau paling lama 1 tahun atau didenda

	tingginya dua kali jumlah pajak terutang Pasal 39 ayat 1 huruf b dan c Pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau denda paling tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang.	dua kali jumlah pajak terutang Pasal 39 ayat 1 huruf b dan c Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang.	dua kali jumlah pajak terutang Pasal 39 ayat 1 huruf b dan c Pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan/atau denda paling tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang.	paling sedikit 1 kali jumlah pajak terutang yg tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terutang yg tidak atau kurang dibayar. Pasal 39 ayat 1 c dan d pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang
Perbuatan yang tidak mendadtarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau nomor pengukuhan pengusaha kena pajak (NPPKP)	Pasal 39 ayat (1) huruf a pidana penjara paling lama 3 tahun dan/atau denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar	Pasal 39 ayat (1) huruf a pidana penjara paling lama 3 tahun dan/atau denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar	Pasal 39 ayat (1) huruf a pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar	Pasal 39 ayat (1) a dan b dipidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan didenda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang
Perbuatan			Pasal 39	Pasal 39 ayat

menolak untuk dilakukan pemeriksaan pembukuan atau catatan; tidak memberi kesempatan dan untuk memasuki tempat/ruang dan tidak memberi bantuan guna lancarnya pemeriksaan; tidak memberi keterangan yang diperlukan			ayat (1) huruf d Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar	(1) e dipidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang
Perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan	Pasal 39 ayat (1) huruf d dan e pidana penjara paling lama 3 tahun dan/atau denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar	Pasal 39 ayat (1) huruf d dan e pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar	Pasal 39 ayat (1) huruf e dan f pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar	Pasal 39 ayat (1) huruf f, g, dan h dipidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang.
Perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut	Pasal 39 ayat (1) huruf f pidana penjara paling lama	Pasal 39 ayat (1) huruf f pidana penjara paling lama	Pasal 39 ayat (1) huruf g pidana penjara paling lama	Pasal 39 ayat (1) huruf i pidana penjara paling singkat 6 bulan dan

	3 tahun dan/atau denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar	6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar	6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar	paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang
Perbuatan yang dilakukan pejabat merugikan orang lain atau pihak lain dalam kaitannya dengan perpajakan	Pasal 41 ayat (1) Pidana kurungan paling lama 6 bulan dan/atau denda paling tinggi satu juta rupiah Pasal 41 ayat (2) Pidana penjara paling lama 1 tahun dan/atau denda paling tinggi dua juta rupiah	Pasal 41 ayat (1) Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling tinggi dua juta rupiah Pasal 41 ayat (2) Pidana penjara paling lama 2 tahun dan denda paling tinggi lima juta rupiah	Pasal 41 ayat (1) Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling tinggi empat juta rupiah Pasal 41 ayat (2) Pidana penjara paling lama 2 tahun dan denda paling tinggi sepuluh juta rupiah	Pasal 41 ayat (1) pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah), ayat (2) dipidana penjara paling lama 2 tahun dan denda paling banyak Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).
Perbuatan yang dilakukan oleh pihak-pihak yang wajib memberi keterangan atau bukti		Pasal 41A Pidana penjara paling lama 1 tahun dan denda paling tinggi 5 juta rupiah	Pasal 41A Pidana penjara paling lama 1 tahun dan denda paling tinggi 10 juta rupiah	Pasal 41A dipidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)
Perbuatan yang		Pasal 41B	Pasal 41B	Pasal 41B

dilakukan oleh pihak-pihak yang menghalangi atau mempersulit penyidikan pajak		Pidana penjara paling lama 3 tahun dan denda paling tinggi 10 juta rupiah	Pidana penjara paling lama 3 tahun dan denda paling tinggi 10 juta rupiah	dipidana penjara paling lama 3 tahun dan denda paling banyak Rp 75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah)
Perbuatan yang berkaitan dengan penerbitan dan/atau penggunaan faktur pajak, setoran pajak, pungutan pajak yg tidak berdasar transaksi yg sebenarnya dan penerbitan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak				Pasal 39A dipidana penjara paling singkat 2 tahun dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak dalam faktur, pungutan, potongan pajak dan/atau setoran pajak dan paling banyak 6 kali jumlah pajak dalam faktur, pungutan, potongan dan/atau setoran pajak

a. Perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT)

Perbuatan yang berkaitan dengan surat pemberitahuan (SPT) ini dirumuskan dalam pasal-pasal yang sama dari ketiga undang-undang perpajakan di atas, yakni pasal 38 sebagai

perbuatan yang tidak sengaja dan pasal 39 ayat (1) huruf b dan c sebagai perbuatan yang disengaja. Unsur-unsur pokok dari perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT) atau tindak pidana SPT adalah barang siapa : tidak menyampaikan SPT, atau menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Perbuatan-perbuatan yang mengandung unsur tersebut dapat dikategorikan perbuatan yang dapat dipidana. Pembuat undang-undang (pemerintah dan dewan perwakilan rakyat) memberi dasar pertimbangan atau alasan dapat dipidananya perbuatan tersebut adalah dapat menimbulkan kerugian pada negara. Pelaku perbuatan yang dapat dipidana atau subyek delik itu adalah wajib pajak (bisa perorangan atau badan).

Namun, dalam pasal 43 memperluas pelaku atau subyek menjadi tidak terbatas pada wajib pajak, tetapi juga wakil, kuasa atau pegawai dari wajib pajak, termasuk siapapun yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan atau yang membantu melakukan perbuatan yang dapat dipidana di bidang perpajakan. Ketentuan dalam pasal 43 ini tidak tegas apakah wakil, kuasa, atau pegawai dari wajib pajak ini dianggap sebagai pelaku kejahatan (Pasal 55 KUHP) atau sebagai pembantu kejahatan (pasal 56 KUHP). Bila mereka dianggap pelaku, maka sanksinya akan sama dengan wajib pajak, tetapi bila mereka sebagai pembantu kejahatan, maka sanksinya dikurangi dengan sepertiga (pasal 57 ayat 1 KUHP). Contoh : atas perintah wajib pajak, pegawai wajib pajak diharuskan memberi keterangan-keterangan kepada direktorat jenderal pajak, yang tidak dapat mengetahui apakah keterangan itu benar atau tidak, dan akibat dari itu menimbulkan kerugian bagi kas negara. Apakah memenuhi rasa keadilan bila pegawai itu dijatuhi hukuman penuh sebagai pelaku.

Dalam pasal 7 Undang-undang No. 6 tahun 1983 dinyatakan bahwa bila surat pemberitahuan (SPT) tidak disampaikan atau disampaikan tidak sesuai dengan batas waktu yang ditentukan, maka dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp. 10.000,00 (sepuluh ribu rupiah). Pada UU No.

9 Tahun 1994 denda mengalami kenaikan menjadi Rp. 25.000,00 (dua puluh lima ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan masa dan Rp. 50.000,00 (lima puluh ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan tahunan. Kemudian pada UU no 16 tahun 2000 denda mengalami kenaikan lagi menjadi Rp. 50.000,00 (lima puluh ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan masa dan Rp. 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan tahunan. Untuk Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp 500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan masa pajak pertambahan nilai, Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan masa lainnya, dan sebesar Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan wajib pajak badan serta Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan wajib pajak orang pribadi.

Batas waktu yang dimaksudkan di atas adalah untuk surat pemberitahuan masa, selambat-lambatnya 20 (dua puluh) hari setelah akhir masa pajak dan untuk surat pemberitahuan tahunan, selambat-lambatnya tiga bulan setelah akhir tahun pajak⁵ dan untuk surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan wajib pajak badan paling lama 4 (empat) bulan setelah akhir tahun pajak ⁶. Selanjutnya jika batas waktu dilampaui dan wajib pajak belum menyampaikan Surat Pemberitahuan, kemudian diberi surat teguran secara tertulis⁷ tetap belum menyampaikan surat pemberitahuan, maka dianggap tidak menyampaikan surat pemberitahuan atau dapat dikatakan tidak membayar pajak. Bila hal ini terjadi, maka Dirjen Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak (SKP) yang didalamnya berisi sanksi administrasi.⁸ Untuk

⁵ Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2000

⁶ Pasal 3 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007.

⁷ Surat teguran yang mengeluarkan adalah Dirjen Pajak atau Kepala Kantor Pelayanan Pajak (berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 608/KMK.04/1994)

⁸ Pasal 13 ayat (1) dan (3) Undang-undang No. 16 Tahun 2000

Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Pasal 13 mengalami perubahan⁹ Penanganan terhadap hal ini dikeluarkan surat tagihan pajak, Surat paksa sampai penyitaan dan pelelangan.¹⁰ Hal ini hampir sama dengan sistem pajak di Amerika Serikat bahwa bagi setiap wajib pajak yang terlambat membayar dikenakan denda 10% dan tambahan denda administratif sebesar 1000 dollar. Bila dalam lima tahun pajak tidak dilunasi, maka objek pajak dapat disita untuk dilelang.¹¹

Selanjutnya bila surat pemberitahuan yang telah diserahkan kepada Kantor Pelayanan Pajak menurut wajib pajak tidak benar atau keliru karena kealpaannya, dan dengan iktikad baik membetulkan sendiri surat pemberituannya sebelum dilakukan pemeriksaan, maka wajib pajak dijatuhi hukuman administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan atas jumlah pajak yang terutang, dihitung mulai saat penyampaian surat pemberitahuan berakhir sampai dengan waktu pembayaran. Selanjutnya bila telah dilakukan pemeriksaan, namun belum dilakukan penyidikan wajib pajak dengan kesadaran sendiri baru memperbaiki surat pemberitahuan termasuk lampirannya, maka wajib pajak di samping melunasi pajak yang terutang juga dikenakan denda administrasi sebesar dua kali jumlah pajak yang terutang. Kemudian bila telah dilakukan penyidikan, maka kesempatan wajib pajak untuk memperbaiki surat pemberituannya telah tertutup.¹²

Bila hal ini terjadi, maka wajib pajak dianggap telah melakukan perbuatan tidak menyampaikan surat pemberitahuan, yakni melanggar pasal 39 ayat (1) huruf b undang-undang No. 16 tahun 2000. Ancaman dari pasal ini belum tentu dilaksanakan bila mengingat pasal 44 B yang menyatakan bahwa atas permintaan Menteri Keuangan demi kepentingan penerimaan

⁹ Pasal 13 ayat (1) dan (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007.

¹⁰ Undang-undang No. 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas undang-undang no. 19 tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa.

¹¹ Majalah Berita Pajak No 1317, 15 Pebruari 1996, halaman 38

¹² Penjelasan Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 dan UU. No. 28 Tahun 2007.

negara, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Dihentikan bila wajib pajak telah melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan. Dengan adanya ketentuan itu menunjukkan bahwa undang-undang pajak lebih berorientasi pada penerimaan dibandingkan dengan penegakan hukum. Nampaknya di Amerika Serikat orientasi pajaknya juga cenderung mengutamakan penerimaan dibanding dengan penegakan hukumnya.

Perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT) merupakan pelanggaran administratif. Mengingat hal tersebut, maka penyelesaiannya diutamakan secara administratif. Selanjutnya timbul pertanyaan kapan ketentuan pidana surat pemberitahuan diterapkan, padahal pelanggaran tersebut juga memenuhi unsur-unsur tindak pidana surat pemberitahuan (SPT). Berdasarkan sifat hukum pidana, yakni merupakan *ultimatum remedium* sedapat mungkin penggunaannya dibatasi, artinya bila bagian lain dari hukum itu tidak cukup untuk menegakkan norma-norma yang diakui hukum, barulah hukum pidana diterapkan.¹³ Di samping itu bila pajak terutang beserta sanksi-sanksinya telah dilunasi, maka unsur kerugian pada pendapatan negara menjadi tidak ada. Menurut Soeparman bahwa sebaiknya penyelesaian dalam pelanggaran hukum pajak adalah dengan penerapan sanksi administrasi. Bila sanksi administrasi sudah diterapkan, maka selesailah permasalahannya.¹⁴

Ancaman sanksi pidana juga dilakukan terhadap pelaku percobaan tindak pidana SPT (pasal 39 ayat (3) UU No. 9 Tahun 1994 dan UU No. 16 Tahun 2000) serta UU. No. 28 Tahun 2007 Jo UU. No. 16 Tahun 2009. Percobaan adalah adanya niat untuk

¹³ Andi Hamzah, Asas-asas Hukum Pidana, halaman 10, Muladi dan Barda Nawawi Arief, Bunga Rampai Hukum Pidana, Bandung : Alumni, 1992, halaman 18, Sudarto, Hukum dan Hukum Pidana, Bandung : Alumni, 1986, halaman 24, Loebby Loqman, Delik Politik di Indonesia, Jakarta : Ind-Hill.co, 1993, halaman 19.

¹⁴ Soeparman, Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Bandung : Citra Aditya Bakti, 1994, halaman 84

melakukan tindak pidana, namun pelaksanaan itu bukan semata-mata disebabkan karena kehendaknya sendiri. Percobaan tindak pidana SPT tersebut akan memenuhi rumusan delik jika dilakukan dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak atau kompensasi pajak. Ancaman pidananya pada percobaan ini adalah pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau perkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau perkreditan yang dilakukan.

b. Perbuatan tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak nomor pokok wajib pajak (NPWP) atau nomor pengukuhan pengusaha kena pajak (NPPKP) atau tindak pidana NPWP atau NPPKP

Perbuatan ini dirumuskan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a yang merupakan delik dolus atau perbuatan yang disengaja, dengan unsur pokoknya adalah barang siapa: tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau NPPKP; dapat menimbulkan kerugian pendapatan negara. Pembuat undang-undang menatakan bahwa perbuatan ini merupakan perbuatan yang dapat dipidana dengan pertimbangan atau alasan bahwa perbuatan itu bila dilakukan akan menyebabkan kerugian pada negara.

Selanjutnya, subyek atau pelaku perbuatan ini sama dengan subyek atau pelaku perbuatan yang berkaitan dengan surat pemberitahuan (SPT), yaitu barang siapa atau siapapun. Walaupun yang diwajibkan mendaftarkan diri adalah wajib pajak, namun yang dapat menyalahgunakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) bisa saja bukan wajib pajak. Subyek dari perbuatan ini lebih diperluas dalam pasal 43, sehingga subyek dari perbuatan ini termasuk juga wakil, kuasa, atau pegawai dari wajib pajak, yang menyuruh

melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan perbuatan.

Kewajiban untuk mendaftarkan diri kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak ditetapkan dalam Pasal 2 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 jo pasal 2 ayat (2) UU No. 9 tahun 1994 jo Pasal 2 ayat (2) UU No. 16 tahun 2000, Pasal 2 ayat (1) UU. No. 28 Tahun 2007. Dalam penjelasan pasal 2 tersebut dikatakan bahwa berdasarkan sistem *Self assessment* semua wajib pajak diharuskan untuk mendaftarkan diri pada Direktorat Jenderal Pajak untuk dicatat sebagai wajib pajak dan sekaligus untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Fungsi Nomor Pokok Wajib Pajak adalah untuk mengetahui identitas wajib pajak yang sebenarnya. Di samping itu juga berguna untuk menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak dan dalam pengawasan administrasi perpajakan. Terhadap wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) akan dikenakan sanksi pidana. Bagi wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajibannya mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP tidak ada. Dengan demikian bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak sehingga mempunyai NPWP akan lebih beruntung. Sebab secara administratif tidak terkena sanksi, dari segi hukum pidana ia akan lepas bila digolongkan sebagai telah melakukan kealpaan.

Dalam surat setoran pajak tercantum NPWP dari pembayar atau penyetor pajak. Bila menggunakan NPWP orang lain, pembayaran pajaknya akan menjadi bukti pembayaran pajak orang lain. Dengan demikian mungkin terjadi perbuatan penyalahgunaan atau penggunaan NPWP orang lain yang merugikan pendapatan negara. Kemungkinan kerugian pada orang lain atau pemilik NPWP ada bila penggunaan NPWP itu tidak menyebabkan pembayaran pajaknya menjadi pembayaran pajak pemilik NPWP. Kerugian pada negara akibat penyalahgunaan atau penggunaan NPWP orang lain tidak ada, sebab pajak tetap masuk ke kas negara walaupun menggunakan NPWP orang lain. Oleh sebab itu menurut hemat penulis perbuatan penyalahgunaan atau menggunakan NPWP

orang lain dapat dipidana menurut pembentuk undang-undang termasuk hal yang berlebihan.

Ancaman sanksi pidana juga dilakukan terhadap yang melakukan percobaan tindak pidana NPWP seperti melakukan percobaan tindak pidana SPT. Percobaan tindak pidana NPWP akan memenuhi rumusan delik jika dilakukan dalam rangka mengajukan permohonan restitusi, pajak atau kompensasi pajak. Ancaman pidananya adalah pidana penjara paling lama dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi yang dilakukan wajib pajak.

c. Perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan atau tindak pidana pembukuan atau pencatatan.

Perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan ini dirumuskan dalam pasal 39 ayat (1) huruf e, f, dan g UU No. 28 Tahun 2007. Perbuatan yang dapat dipidana ini merupakan delik dolus, yaitu diperlukan adanya unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokoknya adalah barang siapa memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau; tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan: tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya: dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Seperti halnya dengan perbuatan yang dapat dipidana yang berkaitan dengan SPT dan NPWP, perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan ini pelakunya atau subyek deliknya adalah siapapun, termasuk wakil, kuasa atau pegawai dari wajib pajak yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan perbuatan atau tindak pidana ini.

Pada pasal 28 ayat (1) dari ketiga undang-undang di atas diatur mengenai kewajiban menyelenggarakan pembukuan bagi wajib

pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan semua wajib pajak badan di Indonesia. Pengertian pembukuan pada intinya merupakan suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur mengenai informasi keuangan yang ditutup dengan laporan keuangan berupa neraca dan perhitungan rugi laba pada setiap tahun pajak berakhir. Dengan kata lain pembukuan merupakan dasar pembuatan laporan keuangan yang pada akhirnya menjadi lampiran atau dasar pengisian surat pemberitahuan (SPT) tahunan. Memori penjelasan undang-undang menyatakan bahwa mengingat pembukuan dimaksudkan untuk menjadi dasar perhitungan pajak yang dikenakan, maka pembukuan itu harus didasarkan suatu cara yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan prinsip akuntansi Indonesia. Selain itu ada wajib pajak yang tidak diharuskan membuat pembukuan tetapi hanya membuat catata-cattan sebagai gantinya pembukuan. Wajib pajak yang tergolong ini adalah wajib pajak yang peredaran usahanya dalam satu tahun tidak melebihi jumlah tertentu yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan (Pasal 14 ayat (2) Undang-undang no. 7 tahun 1983, no. 10 tahun 1994 dan no. 17 tahun 2000) tentang Pajak Penghasilan.

Selain kewajiban menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, kepada wajib pajak juga diberikan kewajiban jika dilakukan pemeriksaan untuk memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan serta dokumen lain yang berhubungan dengan kegiatan usaha wajib pajak, memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu dan memberikan keterangan yang diperlukan (pasal 29). Pelanggaran kewajiban-kewajiban tersebut di atas dapat mengakibatkan diterbitkannya surat ketetapan pajak kurang bayar ditambah sanksi administrasi berupa kenaikan (pasal 13 ayat (1) huruf d jo ayat (3), Bila unsur kesengajaannya terbukti pelanggaran inipun dapat dikenakan sanksi pidana, karena memenuhi unsur-unsur delik. Namun seperti halnya dengan tindak pidana SPT dan NPWP, maka bila pajak terutang sbeserta sanksi administrasinya dilunasi, maka selesai masalahnya, artinya tindak pidana ini tidak dapat diajukan ke pengadilan. Menurut hemat penulis Di samping sanksi administrasi diterapkan, sanksi pidana juga harus dilakukan, sehingga

fungsi hukum pidana sebagai prevensi special dan prevensi general terpenuhi.

Untuk tindakan memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan, tindakan ini tidak diberikan sarana sanksi administrasi dengan kata lain sanksi pidana langsung diterapkan. Perbuatan memperlihatkan atau membuat pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan ini serupa dengan rumusan dalam pasal 263 ayat (1) KUHP, yaitu “Barang siapa membikin surat palsu atau memalsukan surat, yang dapat menerbitkan sesuatu hak, sesuatu perutangan atau yang dapat membebaskan dari pada utang atau yang dapat menjadi bukti tentang sesuatu hal, dengan maksud untuk memakai atau menyuruh orang lain memakai surat itu seolah-olah surat itu asli dan tidak dipalsukan, jikalau pemakaian surat itu dapat mendatangkan kerugian, maka karena memalsukan surat, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun”.

Di atas telah penulis nyatakan bahwa pembukuan merupakan dasar pembuatan laporan keuangan yang pada akhirnya menjadi lampiran atau dasar pengisian surat pemberitahuan (SPT) tahunan atau SPT masa. Bila hal itu telah dilakukan oleh wajib pajak, maka wajib pajak di samping telah memenuhi kewajibannya, juga dimungkinkan smendapatkan pengembalian pembayaran pajak atau restitusi, sebagaimana diatur dalam pasal 17, 17B Undang-undang No. 16 tahun 2000. Wajib pajak akans mendapatkan restitusi bila Direktur Pajak dalam penelitian dan pemeriksaannya pada permohonan restitusi menemukan jumlah pajak yang dibayar (pasal 25 PPh) atau pajak penghasilan yang telah dipotong (pasal 21 PPh) atau dipungut (pasal 22, 23, 26 PPh) ternyata lebih besar dari jumlah pajak yang terhutang ataus berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN), bila jumlah pajak masukan lebih besar dari jumlah pajak keluaran.

Bila hal ini terjadi dan pembukuan yang dilampirkan oleh wajib pajak ternyata palsu, maka negara yang dirugikan. Oleh sebab itulah sangat tepat bila pelaku ini diberi sanksi pidana. Bila pembukuan diketahui palsu dan restitusi tidak keluar atau tidak dikabulkan, maka yang terkena sanksi hanyalah wajib pajak. Namun

bila pembukuan ternyata palsu atau tidak benar dan wajib pajak menerima restitusi, maka kesalahan atau sanksi tidak hanya dikenakan pada wajib pajak saja tetapi juga petugas pajak pemeriksa pajak.¹⁵ Petugas pajak dapat disalahkan karena kurang teliti atau kurang cermat dalam memeriksa SPT dan lampirannya. Atau bahkan bisa disangka melakukan kejahatan bersama-sama atau membantu melakukan kejahatan.

d. Perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut atau tindak pidana pemotong pajak yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Tindak pidana atau perbuatan ini dirumuskan dalam pasal 39 ayat (1) huruf i UU. No. 28 Tahun 2007 (bila UU No. 16 Tahun 2000 pasal 39 ayat (1) huruf g), tindak pidana ini merupakan delik dolus, yang merupakan unsur kesengajaan. Unsur – unsur pokok delik ini adalah barang siapa, tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut dipotong atau dipungut, dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Seperti tindak pidana atau perbuatan pidana di atas subyek delik ini siapapun (pasal 43 ayat (1) termasuk wakilm, kuasa, atau pegawai dari wajib pajak yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana ini. Dalam pasal ini secara implisit juga dinyatakan bahwa pelanggaran pasal 39 dan Pasal 39A merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Yang dimaksud pemotong atau pemungut pajak yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut ada yang berstatus pegawai negeri dan ada yang berstatus swasta. Mereka dikatakan melanggar pasal 39 ayat (1) huruf i apabila pemotongan atau pemungutan itu tidak disetorkan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan, yaitu :

¹⁵ Kasus restitusi pajak di Tangerang, Majalah Hukum Varia Peradilan, Juli 1995, tahun X No. 118.

Pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 25 harus dibayar selambat-lambatnya tanggal 15 bulan takwim berikutnya setelah masa pajak berakhir. Pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 21 harus disetor selambat-lambatnya tanggal sepuluh bulan takwim berikutnya setelah masa pajak berakhir. Pajak penghasilan pasal 22, pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah atas import yang pemungutannya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, harus disetor dalam jangka waktu sehari setelah pemungutan pajak dilakukan. Pajak penghasilan pasal 22, pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah yang pemungutannya dilakukan oleh bendaharawan pemerintah atau badan lain sebagai pemungut pajak, harus disetor selambat-lambatnya tanggal tujuh bulan takwim berikutnya setelah masa pajak berakhir.¹⁶

Berdasarkan undang-undang pajak lama (Undang-undang no. 6 tahun 1983) bila perbuatan itu dilakukan oleh pegawai negeri dapat digolongkan sebagai tindak pidana korupsi. Dasar pemikirannya antara lain karena pegawai negeri tersebut tidak dalam kedudukannya sebagai wajib pajak seperti bendaharawan, Dirjen Bea Cukai dan sebagainya, melainkan sebagai pegawai negeri yang diserahi tugas memotong atau memungut pajak dari pihak ketiga. Di samping itu unsur-unsur delik tersebut memenuhi delik tindak pidana korupsi.¹⁷ Kemudian setelah terjadi perubahan Undang-undang lama (UU No 6 tahun 1983) menjadi Undang-undang No. 9 tahun 1994 jo undang-undang no. 16 tahun 2000 jo UU. No. 28 Tahun 2007, maka yang dimaksud dengan wajib pajak termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu.¹⁸

Dengan demikian, bila pemotongan atau pemungutan pajak tidak disetorkan oleh orang atau badan yang berstatus pegawai negeri tidak digolongkan sebagai tindak pidana korupsi tetapi tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana ini mirip dengan penggelapan

¹⁶ Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor : 606/KMK.04/1994

¹⁷ Soeparman, Op.Cit., halaman 108-112

¹⁸ Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungutan pajak atau pemotongan pajak tertentu.

yang diatur dalam pasal 372 KUHP. Dengan demikian apakah perbuatan para pemotong atau pemungut pajak tidak menyetorkan hasil pemotongan dan pemungutannya diajukan ke pengadilan dengan dakwaan pasal 39 ayat (1) i Undang-undang no. 28 Tahun 2007 atau pasal 372 KUHP. Mengenai hal ini Rochmat Soemitro smenyatakan bahwa hukum pajak adalah *lex specialis*. *Lex specialis* lebih diutamakan daripada *lex generalis*. Oleh sebab itu lebih tepat perbuatan tidak menyetorkan pajak didakwa dengan pasal 39 ayat (1) i Undang-undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009.

Berdasarkan uraian di atas, maka perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut berkaitan erat dengan SPT (sebagai sarana untuk menghitung dan melaporkan pajak terutang) yang tidak disampaikan termasuk tindak pidana dibidang perpajakan. Pelanggaran tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, pertama-tama dikenakan sanksi administrasi, yakni dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak kurang bayar ditambah sanksi administrasi berupa kenaikan. Bila hal ini telah dilunasi, maka tidak lagi dituntut pidana.

e. Perbuatan yang dilakukan pejabat merugikan orang lain atau pihak lain dalam kaitannya dengan perpajakan atau tindak pidana pembocoran rahasia

Tindak pidana ini dirumuskan dalam pasal 41, yang bisa merupakan delik dolus atau delik culpa. Lagi pula delik ini merupakan delik aduan, yang penuntutannya berdasarkan pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar. Unsur – unsur pokok dalam delik ini adalah pejabat, kewajiban merahasiakan yang dimaksud dalam pasal 34, yakni larangan kepada para pejabat perpajakan dan tenaga ahli yang diperbantukan, agar tidak memberitahukans kepada siapapun mengenai segala sesuatu yang diketahuinya dan diberitahukan oleh wajib pajak kepadanya. Yang dimaksud pejabat adalah petugas pajak, termasuk para ahli yang ditunjuk oleh Direkur Jenderal Pajak untuk

membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perpajakan, seperti ahli bahasa, akuntan, pengacara dan sebagainya. Sedangkan kewajiban perpajakan yang dimaksud dalam pasal 34 adalah segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan oleh wajib pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan perpajakan.

Meskipun tindak pidana ini tercantum dalam undang-undang perpajakan, namun tidak ada kaitannya dengan pelaksanaan kewajiban pembayaran pajak. Akan timbul pertanyaan “apakah tindak pidana pembocoran rahasia wajib pajak merupakan tindak pidana dibidang perpajakan?”. Menurut Soeparman : dari segi formal memang tindak pidana tersebut termasuk dalam tindak pidana dibidang perpajakan. Tetapi dari segi material tindak pidana tersebut bukan merupakan tindak pidana dibidang perpajakan.¹⁹ Dari uraian di atas, menurut hemat penulis dapat dikatakan bahwa perbuatan atau tindak pidana pembocoran rahasia wajib pajak merupakan delik umum yang tercantum dalam undang-undang perpajakan, maka berlaku KUHP pasal 322. Dengan demikian penyidiknyapun dilakukan oleh Kepolisian bukan penyidik pegawai negeri sipil pajak.²⁰

f. Perbuatan yang dilakukan oleh pihak-pihak yang wajib memberi keterangan atau bukti atau tindak pidana yang dilakukan oleh pihak-pihak yang wajib memberi keterangan atau bukti

Perbuatan atau tindak pidana ini dirumuskan dalam Pasal 41A Undang-undang No. 9 tahun 1994 dan Undang-undang No 16 tahun 2000 dan Pasal 41A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007.

¹⁹ Soeparman, Op. Cit., halaman 120

²⁰ Bila penyidikan dilakukan oleh pegawai negeri sipil pajak dapat menimbulkan ketidakpercayaan wajib pajak yang melaporkan kerahasiaan pajak telah dibocorkan.

Dalam Undang-undang No. 6 tahun 1983 belum diatur. Tindak pidana ini merupakan delik dolus, yakni diperlukan adanya unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokoknya adalah barang siapa tidak memberi keterangan atau bukti oleh yang diwajibkan Pasal 35, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, subyek delik ini adalah siapa saja yang diwajibkan pasal 35, yakni pihak-pihak bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi dan pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang diperiksa atau disidik, wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta Direktur Jenderal Pajak. Dalam hal pihak – pihak sebagaimana disebut di atas, terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan atau penyidikan pajak, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk Bank kewajiban merahasiakan ditiadakan atas perintah tertulis dari Menteri Keuangan.

Selanjutnya akan timbul pertanyaan apakah tindak pidana ini merupakan tindak pidana dibidang perpajakan atau tindak pidana umum ? Menurut Rochmat Soemitro merupakan tindak pidana dibidang perpajakan, karena kewajiban memberikan keterangan atau bukti tersebut adalah dalam rangka menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²¹ Namun ada pendapat lain yang menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan terjadi bila dilakukan oleh wajib pajak. Padahal tindak pidana atau perbuatan pidana tidak memberikan keterangan atau bukti, belum tentu dilakukan oleh wajib pajak.

²¹ Rochmad Soemitro, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Bandung : PT. Eresco, 1991, halaman 43

g. Perbuatan yang dilakukan oleh pihak-pihak yang menghalangi atau mempersulit penyidikan pajak atau tindak pidana menghalangi atau mempersulit penyidikan pajak

Tindak pidana ini dirumuskan dalam Pasal 41B Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 dan Pasal 41B Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 . Dalam undang-undang sebelumnya, yaitu undang-undang No. 6 tahun 1983 belum diatur. Tindak pidana ini merupakan delik dolus yaitu diperlukan adanya unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokoknya adalah barangsiapa menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Melihat rumusannya seperti tersebut di atas, maka subyek delik ini bisa wajib pajak atau bukan wajib pajak. Sedangkan tindakan menghalangi atau mempersulit dalam penjelasan pasal 41B dimisalkan dengan menghalangi penyidik melakukan penggeledahan atau menyembunyikan bahan bukti dan sebagainya. Undang-undang tidak menyatakan bahwa delik ini merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, namun ada kaitannya dengan pelaksanaan undang-undang perpajakan, yakni menghambat pelaksanaan penyidikan pajak. Bila mengikuti pemikiran Rochmad Soemitro maka delik ini merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, tetapi bila mengikuti pendapat lainnya, maka delik ini merupakan tindak pidana di bidang perpajakan bila dilakukan oleh wajib pajak dalam kaitannya dengan kewajiban perpajakannya. Adalah bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan bila dilakukan oleh orang atau badan bukan wajib pajak.

h. Perbuatan yang dilakukan dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak

Perbuatan yang berkaitan dengan faktur pajak, bukti pungutan, bukti potongan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan menerbitkan faktur yang belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak ini merupakan rumusan tindak pidana baru di bidang perpajakan yang baru dirumuskan dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, dimana undang-undang sebelumnya tidak mengatur.

Bab 3

-

Ketentuan Sanksi Pidana

Dalam rangka mengikuti atau menyesuaikan perkembangan di bidang perpajakan, maka Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan tatacara perpajakan mengalami tiga kali perubahan. Perubahan pertama adalah undang-undang tersebut dirubah menjadi undang-undang no. 9 tahun 1994 tentang perubahan atas Undang-undang no. 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tatacara perpajakan. Kemudian undang-undang itu dirubah lagi menjadi undang-undang no. 16 tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Kemudian muncul Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983. Bahkan sekarang muncul Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang penetapan peraturan pemerintah pengganti undang-undang No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Adanya perubahan ini menyangkut pula perubahan ketentuan – ketentuan sanksi pidananya, baik jenis sanksinya, lamanya sanksi atau berat ringannya sanksi maupun bentuk perumusan sanksinya.

A. Jenis Sanksi Pidana

Di dalam undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jenis pidana yang diancamkan kepada si Pelaku Tindak Pidana di bidang perpajakan adalah pidana kurungan, denda dan pidana penjara. Bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kealpaan diancam pidana kurungan dan/atau denda. Perbuatan atau tindak pidana ini termasuk pelanggaran. Kemudian bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kesengajaan diancam pidana penjara dan/atau denda. Perbuatan atau tindak pidana ini termasuk kejahatan.

Di dalam Undang-undang No. 9 tahun 1994 tentang perubahan atas undang-undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jenis pidana yang diancamkan kepada si pelaku tindak pidana di bidang perpajakan adalah pidana kurungan, denda dan pidana penjara. Bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kealpaan diancam pidana kurungan dan denda. Kemudian bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kesengajaan diancam pidana penjara dan denda. Dalam undang-undang ini tidak ada klasifikasi tindak pidana pelanggaran dan kejahatan.

Di dalam undang-undang no. 28 Tahunm 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Perpu No. 5 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-undang no. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jenis pidana yang diancamkan kepada si pelaku tindak pidana dibidang perpajakan adalah pidana kurungan, denda dan pidana penjara. Bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kealpaan diancam pidana kurungan dan denda. Kemudian bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kesengajaan diancam pidana penjara dan denda. Dalam Undang-undang ini juga tidak ada klasifikasi tindak pidana pelanggaran dan kejahatan.

Untuk mempermudah perbedaan dari ketiga Undang-undang, penulis sajikan tabel dibawah ini :

TABEL II
JENIS PIDANA

No	UU	Jenis Pidana	Pasal	Keterangan
1	UU No. 6 Tahun 1983	Kurungan dan/atau denda penjara dan/atau denda	38,41 (1) 39(1), 41(2)	Pelanggaran Kejahatan
2	UU No. 9 Tahun 1994	Kurungan dan denda penjara dan denda	38,41 (1) 39(1,3), 41(2), 41A, 41B	-
3	UU No. 16 Tahun 2000	Kurungan dan denda penjara dan denda	38,41 (1) 39(1,3), 41(2), 41A, 41B	-
4	UU No. 28 Tahun 2007 Jo UU No. 16 Tahun 2009	Kurungan dan denda Penjara dan denda	38, 41 (1), 41A, 41C. 39, 39A, 41 (2), 41B.	-

Dari uraian atau tabel di atas jelas sekali bahwa antara keempat Undang-undang itu tidak ada perbedaan mengenai jenis pidana yang digunakan atau yang diancamkan. Keempat Undang-Undang menggunakan jenis pidana yang sama, yaitu pidana kurungan, denda, dan pidana penjara.

Dalam pembahasan rancangan undang-undang perpajakan baik rancangan undang-undang no. 6 tahun 1983, rancangan undang-undang no. 9 tahun 1994 dan rancangan undang-undang no. 16 tahun 2000 dan rancangan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tidak nampak dibahas secara mendalam mengenai jenis-jenis sanksi pidana yang dapat dikenakan

(*strafsoort*), berat ringannya ancaman pidana dari suatu tindak pidana (*strafmaat*). Bahkan pada undang-undang yang menimbulkan kontroversial di masyarakat, yakni Undang-undang No. 14 tahun 1992 tentang Lalu Lintas dan Angkutan Jalan, berdasarkan hasil penelitian dari proses pembahasan sanksi pidana di DPR (Dewan Perwakilan Rakyat) ternyata tidak dipermasalahkan. Pada umumnya para pihak (pemerintah dan DPR) menganggap hal yang wajar bila perbuatan telah ditetapkan sebagai tindak pidana, kemudian diiringi sanksi pidana (jenis pidana dan berat ringannya ancaman pidana). Tujuan pidana penjara atau kurungan adalah untuk membuat jera si pelaku (*as a deterrent*). Sedangkan pidana denda mempunyai maksud untuk mengembalikan kerugian negara.

Dari keempat undang-undang perpajakan di atas terdapat perbedaan ancaman hukuman. Pada pasal 38 UU No. 6 tahun 1983 ancaman hukuman selama-lamanya satu tahun pidana kurungan dan/atau denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak yang terutang. Pada pasal 38 UU No. 9 tahun 1994 dan UU no. 16 tahun 2000 ancaman hukuman kurungan satu tahun diakumulasikan dengan ancaman hukuman denda. Pada Pasal 38 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 ancaman pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) Tahun dan dikumulasikan dengan denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah Pajak terutang dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Pada UU No. 6 Tahun 1983 ancaman hukuman bisa berupa ancaman hukuman alternatif dan bisa merupakan ancaman kumulatif atau bersifat fakultatif. Sedangkan pada UU no. 9 Tahun 1994 dan UU No. 16 Tahun 2000 ancaman hukumannya sama, tetapi diakumulasikan dengan ancaman hukuman denda atau bersifat imperatif kumulasi. Untuk UU. No. 28 Tahun 2007 Jo UU. No. 16 Tahun 2009 ancaman hukuman denda dikumulasikan dengan pidana kurungan. Dengan adanya ancaman yang demikian, maka pada UU Np. 6 Tahun 1983, hakim diberi kebebasan lebih banyak oleh pembuat undang-undang untuk memilih hukuman atau pidana yaitu pidana kurungan, pidana denda, atau pidana kurungan dan denda.

Namun pada UU No. 9 Tahun 1994 dan UU No. 16 Tahun 2000. oleh pembuat undang-undang hakim tidak diberi kebebasan untuk memilih. Hakim harus memberi hukuman atau pidana yang sifatnya kumulatif, yakni pidana kurungan dan denda. Sedangkan untuk UU. No. 28 Tahun 2007 Jo UU. No. 16 Tahun 2009 hakim diberi pilihan untuk menjatuhkan sejumlah denda digabungkan dengan pilihan pidana kurungan. Hanya ada perbedaan untuk denda ada minimal dan maksimal serta kurungan juga ada minimal dan maksimal. Pada pasal 39 UU No. 6 tahun 1983 terdiri dari dua ayat. Ayat (1) huruf a sampai dengan huruf f diancam dengan pidana yang sama, yaitu pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar empat kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar. Kemudian ayat (2) merupakan ancaman pidana terhadap pengulangan tindak pidana (residif). Ancamannya berupa pidana penjara dan/atau denda sebesar dua kali lipat yang ditetapkan dalam pasal 39 ayat (1). Dari rumusan ancaman yang terdapat pada pasal 39 ayat (1) dan (2) itu, memberi peluang atau kebebasan pada hakim dalam memutuskan untuk memilih hukuman atau pidana penjara, denda suatu perkara atau penjara dan denda. Jadi hukumannya dapat berupa penjara saja, denda saja, dan dapat pula kumulasi penjara dan denda.

Pada pasal 39 UU No. 9 Tahun 1994 dan UU No. 16 Tahun 2000 terdiri dari tiga ayat. Ayat (1) huruf a sampai dengan huruf f diancam dengan hukuman yang sama, yaitu pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Pada pasal 39 ayat (1) UU No. 16 Tahun 2000 ada penambahan satu perbuatan yang dapat dipidana, yaitu menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29. Dengan demikian ayat (1) terdiri dari huruf a sampai huruf g. Menurut hemat penulis penambahan itu tidak ada artinya sama sekali, sebab perbuatan yang dapat dipidana tersebut sebenarnya telah termuat pada pasal 39 ayat (1) huruf e UU No. 9 Tahun 1994. Ayat (2) merupakan ancaman pidana terhadap residif. Ancamannya berupa pidana penjara dan denda sebesar dua kali lipat yang ditetapkan dalam pasal 39 ayat (1). Hal ini dimaksudkan untuk mencegah pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan. Ayat (3)

merupakan ketentuan baru mengenai percobaan melakukan tindak pidana penyalahgunaan atau menggunakan hak NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) atau NPPKP (Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak) atau menyampaikan SPT (Surat Pemberitahuan dan / atau Keterangan) yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau kompensasi pajak, diancam dengan hukuman pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi dan/atau kompensasi yang dimohon.

Untuk Undang-undang No. 28 Tahun 2007 Jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Perpu No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan pada Pasal 39 ayat (1) perbuatan yang dilakukan dengan sengaja sama dengan Undang-Undang lama hanya ada penambahan satu perbuatan yaitu huruf 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 program aplikasi *on-line* di Indonesia. Ancaman hukuman pada Pasal 39 ayat (1) ini penjara minimal 6 (enam) bulan maksimal 6 (enam) tahun dan denda minimal 2 (dua) kali jumlah pajak terutang dan maksimal 4 (empat) kali jumlah pajak terutang. Untuk Pasal 39 ayat (2) ancamannya sama dengan undang-undang lama yakni dilipatkan dua kali. Untuk Pasal 39 ayat (3) ancamannya pidana penjara minimal 6 (enam) bulan dan maksimal 2 (dua) tahun dan denda minimal 2 (dua) kali jumlah pajak terutang dan maksimal 4 (empat) kali jumlah pajak terutang.

Dari rumusan ancaman hukuman yang terdapat pada pasal 39 ayat (1), (2) dan (3) di atas, pembuat undang-undang tidak memberi peluang atau kebebasan pada hakim untuk memilih hukuman. Hakim harus memberi hukuman yang sifatnya kumulatif, yaitu pidana penjara dan denda. Hakim hanya diberi kebebasan untuk menentukan rentang pidana penjara antara minimal dan maksimal dan denda juga begitu diberi kebebasan rentang minimal dan maksimal dari denda yang ada.

Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 ditambah satu pasal yaitu Pasal 39A yang berkaitan dengan perbuatan terkait faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan penerbitan faktur pajak yang belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak. Ancaman terhadap perbuatan itu adalah pidana penjara minimal 2 (dua) tahun dan maksimal 6 (enam) tahun serta denda minimal 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pungutan, bukti potongan dan/atau setoran pajak dan maksimal 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pungutan, bukti potongan dan/atau setoran pajak.

Kemudian pada pasal 41 Undang-undang No 6 Tahun 1983, yang pada intinya ancaman terhadap pejabat pajak dan tenaga ahli yang diperbantukan yang membocorkan rahasia wajib pajak kepada pihak lain. Bila pembocoran ini karena kealpaan diancam pidana kurungan selama-lamanya enam bulan dan/atau denda setinggi – tingginya satu juta rupiah. Kemudian bila pembocoran ini karena kesengajaan diancam pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan/atau denda setinggi-tingginya dua juta rupiah.

Pada pasal 41 Undang-undang No. 9 Tahun 1994, bila pembocoran karena kealpaan diancam pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua juta rupiah. Pasal 41 Undang-undang No. 16 tahun 2000 untuk hal yang sama diancam pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya empat juta rupiah. Kemudian bila pembocoran itu karena kesengajaan pada undang-undang no. 9 tahun 1994 diancam pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya lima juta rupiah, pada undang-undang no. 16 tahun 2000 diancam pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya sepuluh juta rupiah.

Pasal 41 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 mengalami perubahan , bila pembocoran karena kealpaan dipidana kurungan maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). Selanjutnya bila pembocoran itu karena kesengajaan, maka

ancaman pidana penjara maksimal 2 (dua) tahun dan denda maksimal Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

Dari uraian di atas jelas sekali bahwa ancaman pidana terhadap pejabat pajak dan tenaga ahli yang diperbantukan yang membocorkan rahasia wajib pajak baik karena kealpaan atau kesengajaan mengalami perubahan. Pada pasal 41 ayat (1) Undang-undang No. 6 Tahun 1983, ancaman pidananya bersifat alternatif dan kumulatif. Adanya sifat yang demikian memberi kebebasan pada hakim untuk memilih hukuman. Dengan dasar yang semikian, maka hakim dapat memutuskan hukuman kurungan atau denda saja atau hukuman kurungan dan denda. Jadi ada tiga pilihan bagi hakim untuk memutuskan. Pada pasal 41 ayat (2) Undang-undang No 6 Tahun 1983, ancaman pidananya juga bersifat alternatif dan kumulatif, sehingga hakim dalam memutuskan juga ada pilihan yaitu pidana penjara atau denda saja atau pidana penjara dan denda. Pada Pasal 41 ayat (1) Undang-undang No 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No 16 Tahun 2000 mengenai pembocoran rahasia wajib pajak karena kealpaan ancaman pidananya bersifat kumulatif.

Di sini, pembuat undang-undang tidak memberi peluang pada hakim untuk memilih. Hakim diharuskan memutuskan hukuman yang sifatnya gabungan antara pidana kurungan dan denda. Pada Pasal 41 ayat (2) dari kedua undang-undang itu mengenai pembocoran rahasia wajib pajak karena kesengajaan ancaman pidananya juga bersifat kumulatif, ini berarti hakim diharuskan untuk memutuskan hukuman yang sifatnya gabungan antara pidana penjara dan denda. Perbuatan membocorkan rahasia wajib pajak yang diatur dalam pasal 41 dari keempat undang-undang di atas merupakan tindak pidana / delik aduan. Perbuatan atau tindak pidana ini dapat dituntut hanya atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

Pasal 41 dari Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 ancaman pidananya bersifat kumulatif.

Sesuai dengan perkembangan zaman nampaknya kriminalisasi dibidang perpajakan bertambah, pada undang-undang No. 6 tahun 1983 belum diatur, tetapi setelah perubahan pertama (yakni undang-undang no 9 tahun 1994) dan perubahan kedua (yakni

undang-undang no 16 tahun 2000 mulai diatur. Pengaturan baru itu dituangkan dalam pasal 41A dan pasal 41 B undang-undang no. 9 tahun 1994 dan undang-undang no 16 tahun 2000. Pasal 41A menyatakan bahwa barang siapa yang menurut pasal 35 Undang-undang ini wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberikan keterangan atau bukti, atau memberikan keterangan atau bukti yang tidak benar diancam dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya lima juta rupiah. Undang-undang no 16 tahun 2000 denda mengalami kenaikan menjadi sepuluh juta rupiah. Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 pada Pasal 41A ancamannya pidana kurungan maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). Pasal 41B menyatakan bahwa barang siapa dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan denda setinggi-tingginya sepuluh juta rupiah. Undang-undang no 16 Tahun 2000 besarnya denda tetap sama. Untuk Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 pada Pasal 41B ancamannya pidana penjara maksimal 3 (tiga) tahun dan denda maksimal Rp 75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

Pasal 41A dimaksudkan agar bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi dan pihak ketiga lainnya bila dimintai keterangan atau bukti oleh Dirjen Pajak wajib memberi keterangan atau bukti yang diperlukan. Bila tidak memenuhi atau memberikan keterangan atau bukti yang tidak benar, maka diancam pidana secara kumulatif, yakni pidana kurungan dan denda.

Pasal 41B dimaksudkan dapat penulis simpulkan bahwa pola jenis sanksi pidana yang diterapkan pada undang-undang no. 6 tahun 1983 menganut pola KUHP (WVS) yang membedakan antara kejahatan dan pelanggaran. Untuk kejahatan pada umumnya diancam dengan pidana penjara atau denda, sedangkan untuk pelanggaran pada umumnya diancam dengan pidana kurungan atau denda. Pada undang-undang no 9 tahun 1994 dan undang-undang no. 16 tahun 2000 mengalami perubahan yakni tidak lagi membedakan jenis tindak

pidana yang berupa kejahatan dan pelanggaran (hal ini dapat diketahui dengan dihapuskannya Pasal 42 Undang-undang No 6 tahun 1983 yang mengatur tentang penggolongan tindak pidana sebagai pelanggaran dan tindak pidana sebagai kejahatan). Bila penulis melihat konsep (konsep KUHP Baru Tahun 2012) ada pengklasifikasian tindak pidana atau delik. Untuk delik yang ‘sangat ringan’ diancam dengan pidana denda. Untuk delik yang dipandang ‘berat’ diancam dengan pidana penjara atau denda (alternatif) dan untuk delik yang ‘sangat serius’ diancam dengan pidana penjara saja (tunggal) atau dalam hal-hal khusus dapat pula diancam dengan pidana mati yang dialternatifkan dengan pidana penjara seumur hidup atau penjara waktu tertentu. Atau dengan kata lain menurut konsep KUHP Baru hanya akan ada tiga kategori pengelompokan tindak pidana, yaitu pertama untuk delik yang bobotnya dinilai kurang dari satu tahun penjara hanya diancam pidana denda, kedua untuk delik yang bobotnya dinilai satu sampai tujuh tahun penjara diancam pidana penjara atau denda secara alternatif; ketiga untuk delik yang diancam pidana penjara lebih dari tujuh tahun diancam pidana penjara.

Namun, dalam Undang-undang no 9 Tahun 1994 dan undang-undang no. 16 tahun 2000 serta Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 masih mengetrapkan jenis pidana kurungan (pasal 38 dan pasal 41 ayat (1), ancaman pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda). Terhadap pola di atas dimungkinkan adanya penyimpangan antara lain untuk beberapa tindak pidana yang dipandang dapat menimbulkan keuntungan ekonomis yang cukup tinggi, pidana penjara yang diancamkan dapat dialternatifkan dan dikumulasikan dengan pidana denda. Dengan adanya rumusan yang demikian menunjukkan bahwa pembuat undang-undang tidak mengikuti pola yang sudah ada. Menurut hemat penulis sebaiknya Pasal 42 dari Undang-undang No 6 Tahun 1983 tidak perlu dihapuskan, sehingga akan jelas perbedaan antara delik kejahatan dengan pelanggaran.

Dalam KUHP delik kejahatan diatur dalam buku II dan pelanggaran diatur dalam buku III. Tetapi di dalam KUHP tidak dijelaskan ukuran yang membedakan antara kejahatan dan

pelanggaran. Dalam MvT (memorie van Toelichting) ada penjelasan, yaitu :

Kadang-kadang suatu perbuatan diancam dengan pidana yang sudah bersifat melawan hukum sebelum pembuat undang-undang mengungkapkan tentang hal itu dan yang kita anggap sebagai tidak adil walaupun pembuat undang-undang tidak pernah mengungkapkannya. Dalam hal ini terdapat suatu “kejahatan”. Dalam hal-hal lain ada perbuatan yang baru bersifat melawan hukum karena undang-undang : yang kita baru menganggap sebagai tidak adil berdasarkan undang-undang. Dalam hal ini terdapat “pelanggaran”.²²

Tampaknya pembagian kejahatan dan pelanggaran dalam KUHP ini didasarkan pada perbedaan kualitatif dan kuantitatif.²³ Pada umumnya kejahatan diancam dengan pidana penjara yang secara kualitatif lebih berat dibandingkan pelanggaran yang diancam dengan pidana kurungan. Namun demikian ada juga kejahatan yang diancam dengan pidana kurungan atau denda tanpa dialternatifkan dengan pidana penjara. Kejahatan yang hanya diancam dengan pidana kurungan saja (perumusan tunggal) terdapat dalam pasal 334 ayat 2 dan 3, yang masing-masing diancam pidana kurungan maksimal 9 bulan dan satu tahun. Kejahatan yang hanya diancam dengan pidana denda saja terdapat dalam pasal 403, yang maksimumnya mencapai denda Rp. 150.000,- Untuk kejahatan-kejahatan yang diancam dengan pidana kurungan atau denda (perumusan alternatif) terdapat dalam pasal – pasal 231 (4), 232 (3), 235 jo 232 (3), 334 (1), 409, 412 jo 409, 426 (2), 427 (2) dan 477 (2), semuanya merupakan delip culpa. Secara kuantitatif pada umumnya kejahatan ancaman pidana kurungan dan denda itu lebih berat daripada yang diancamkan untuk pelanggaran. Untuk kejahatan ancaman pidana kurungan yang paling rendah satu bulan dan paling tinggi satu tahun empat bulan. Sedang untuk pelanggaran paling rendah tiga hari dan paling tinggi satu tahun.

²² Barda Nawawi Arief, *Kebijakan Legislatif dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*, Semarang : CV. Ananta, 1994, halaman 128.

²³ Ibid, halaman 128-129

Untuk kejahatan ancaman pidana denda maksimum berkisar antara Rp. 900,- (dulu 60 gulden) dan Rp. 150.000,- (dulu 10.000 gulden). Sedangkan untuk pelanggaran berkisar antara Rp. 225,- (dulu 15 gulden) dan Rp. 75.000,- (dulu 5.000 gulden).

Kemudian Mulyatno juga membedakan antara kejahatan dan pelanggaran yakni :

1. Pidana penjara hanya diancamkan pada kejahatan ;
2. Bila menghadapi kejahatan, jaksa harus membuktikan bentuk kesalahan (kesengajaan atau kealpaan). Dalam menghadapi pelanggaran hal itu tidak diperlukan.
3. Percobaan untuk melakukan pelanggaran tidak dapat dipidana (pasal 54), juga pembantuan pada pelanggaran tidak dipidana (pasal 60);
4. Tenggang daluwarsa, baik untuk hak menentukan maupun hak perjalanan pidana bagi pelanggaran adalah lebih pendek dari pada kejahatan adalah satu tahun dan dua tahun.
5. Dalam hal perbarengan (concursum) pola pemidanaan berbeda buat pelanggaran dan kejahatan. Kumulasi pidana yang enteng lebih mudah daripada pidana berat (pasal 65, 66 – 70).²⁴

Adanya perbedaan antara kejahatan dan pelanggaran ini membawa pengaruh terhadap masa penuntutan pidana karena daluwarsa yang diatur dalam pasal 78 KUHP dan hapusnya kewenangan menjalankan pidana karena daluwarsa yang diatur pada pasal 84 KUHP.

Dalam pasal 78 dinyatakan bahwa :

- (1) Kewenangan menuntut pidana hapus karena daluwarsa;
- ke-1, mengenai semua pelanggaran dan kejahatan yang dilakukan dengan percetakan, sesudah satu tahun;

²⁴ Moeljatno, *Azas-azas Hukum Pidana*, Jakarta : PT. Bina Aksara, 1987, halaman 74

- ke-2, mengenai kejahatan yang diancam dengan denda kurungan, atau pidana penjara paling lama tiga tahun, sesudah enam tahun;
- ke-3, mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana penjara, lebih dari tiga tahun, sesudah dua belas tahun;
- ke-4, mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana mati atau pidana penjara seumur hidup, sesudah delapan belas tahun;
- (2) Bagi orang yang pada saat melakukan perbuatan umurnya belum delapan belas tahun, masing-masing tenggang daluwarsa di atas dikurangi menjadi sepertiga.

Kemudian dalam pasal 84 KUHP dinyatakan bahwa :

- (1) Kewenangan menjalankan pidana hapus karena daluwarsa ;
- (2) Tenggang daluwarsa mengenai semua pelanggaran lamanya dua tahun, mengenai kejahatan yang dilakukan dengan sarana percetakan lamanya lima tahun, dan mengenai kejahatan-kejahatan lainnya lamanya sama dengan tenggang daluwarsa bagi penuntutan pidana, ditambah sepertiga;
- (3) Bagaimanapun juga tenggang daluwarsa tidak boleh kurang dari lamanya pidana yang dijatuhkan;
- (4) Wewenang menjalankan pidana mati tidak mungkin daluwarsa.

Bertolak dari uraian di atas, maka adanya perbedaan antara kejahatan dan pelanggaran membawa pengaruh terhadap peraturan pidana dari perundangan lainnya di luar KUHP. Oleh sebab itu, bila membuat peraturan perundangan dalam memformulasikan delik membedakan antara kejahatan dan pelanggaran, maka konsekuensinya harus mengikuti aturan – aturan umum yang ada dalam KUHP. Namun bila dalam membuat peraturan perundangan dalam memformulasikan delik tidak dibedakan antara kejahatan dan

pelanggaran, maka harus membuat aturan tersendiri dalam peraturan perundangan yang dibuat (pasal 103 KUHP).

B. Lamanya Sanksi atau Berat Ringannya Sanksi

Berbicara masalah ini dapat menyangkut dua hal, yaitu lamanya sanksi yang terdapat pada pasal yang memuat ancaman pidana (formatif) dan lamanya sanksi yang terdapat pada vonis / putusan hakim (aplikatif). Dua hal ini sangat berpengaruh terhadap penanggulangan kejahatan di bidang perpajakan. Ancaman pidana yang tinggi secara psikis dapat mempengaruhi pembuat dan calon pembuat dalam melakukan tindak pidana / kejahatan, tetapi bila tidak diikuti dengan penjatuhan pidana yang lama atau mendekati maksimum ancaman pidana, maka *prevensi special* dan *prevensi general* tidak akan tercapai. Berkaitan dengan hal ini Soeryono Soekanto menyatakan bahwa :

Kalau suatu ancaman hukuman hanya tercantum di kertas saja, maka hal itu tidak ada artinya. Efek dari suatu sanksi negatif yang hanya bersifat formal saja hampir-hampir tidak ada. Efek tersebut justru akan datang dari kekuatan suatu ancaman yang benar-benar diterapkan, apabila suatu ketentuan dilanggar.²⁵

Di bawah ini penulis sampaikan lamanya ancaman pidana dari undang-undang no. 6 tahun 1983, undang-undang no. 9 tahun 1994, undang-undang no. 16 tahun 2000 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009

²⁵ Soeryono Soekanto, *Efektivikasi Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung : Remaja Karya, 1985, halaman 90

TABEL III
LAMANYA ANCAMAN PIDANA

No	Undang-undang	Pasal	Lamanya		Denda (dalam rupiah)
			Tahun	Bulan	
1	UU No. 6/1983	38	1(kurungan)	-	2 kali pajak terutang
			3	-	
		39 ayat (1)	-	-	4 kali pajak terutang
		41 ayat (1)	1	6	Satu juta rupiah
		ayat (2)		-	Dua juta rupiah
2	UU No. 9/1994	38	1(kurungan)	-	2 kali pajak terutang
			6	-	
		39 ayat (1)	2	-	4 kali pajak terutang
		ayat (3)	1(kurungan)	-	4 kali yang dimohon
		ayat (3)	2	-	
		41 ayat (1)	1	-	Datu juta rupiah
			3	-	Lima juta rupiah
				-	Lima juta rupiah
		ayat (2)		-	Sepuluh juta rupiah
		41A			
		41B			
3	UU No. 16/2000	38	1(kurungan)	-	2 kali pajak terutang
			6	-	
		39 ayat (1)	2	-	4 kali pajak terutang
		ayat (3)	1(kurungan)	-	4 kali yang dimohon
		ayat (3)	2	-	Empat juta rupiah
		41 ayat (1)	1	-	
			3	-	Sepuluh juta rupiah
		ayat (2)		-	Sepuluh juta rupiah
		41A			

		41B			
4	UU. No. 28 /2007 jo UU. No. 16/2009	38	Maks 1(kurungan)	Min 3	Min 1 kali, maks 2 kali pajak terutang
		39 ayat (1)	Maks 6 Maks 2	Min 6	Min 2 kali, maks 4 kali pajak terutang
		39 ayat (3)	Min 2, maks 6 1 (kurungan)	Min 6	Min 2 kali, maks 4 kali jumlah restitusi
		39A	2 1 (kurungan)	-	Min 2 kali, maks 6 kali
		41 ayat (1)	3 1 (kurungan)	-	Dua puluh lima juta rupiah
			-	-	Lima puluh juta rupiah
		41 ayat (2)	-	-	Dua puluh lima juta rupiah
		41A	1 (kurungan)	-	
		41B		-	Tujuh puluh lima juta rupiah
		41C ayat (1)		10 10	Satu milyar rupiah
		Ayat 2 Ayat 3		-	Delapan ratus juta rupiah Delapan ratus ribu rupiah
		Ayat 4			Lima ratus ribu rupiah

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa dalam menetapkan jumlah atau lamanya ancaman pidana, pembuat undang-undang

menggunakan sistem *indefinite*, yakni penetapan maksimum pidana untuk tiap tindak pidana. Penggunaan sistem ini ada segi keuntungannya, yakni :

- a. Dapat menunjukkan tingkat keseriusan masing-masing tindak pidana;
- b. Memberikan fleksibilitas dan diskresi kepada kekuasaan pemidanaan;
- c. Melindungi kepentingan si pelanggar itu sendiri dengan menetapkan batas – batas kebebasan dari kekuasaan pemidanaan.²⁶

Dari ketiga keuntungan tersebut di atas, mengandung aspek perlindungan masyarakat dan aspek perlindungan individu. Aspek perlindungan masyarakat terlihat dengan ditetapkannya ukuran maksimum pidana merupakan simbol kualitas norma-norma sentral masyarakat yang ingin dilindungi. Aspek perlindungan individu terlihat dengan ditentukannya batas – batas kewenangan dari aparat dalam menjatuhkan pidana.

Dengan melihat Tabel IV di atas terlihat terjadinya perkembangan dalam mengamankan sektor pajak dari pelaku tindak pidana. Perkembangan demikian dapat diketahui dari lamanya pidana penjara maupun dari besarnya denda yang diancamkan. Pada pasal 38 tidak terjadi perubahan yang mencolok dari Undang – Undang No 6 Tahun 1983 Ke Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang – undang No. 16 Tahun 2000, karena ancaman pidana dan dendanya sama yakni pidana kurungan maksimal satu tahun dan denda maksimal dua kali pajak terutang. Yang membedakan adalah Undang-undang No. 6 tahun 1983 menggunakan sistem kumulatif dan alternatif, sedangkan Undang – undang no. 9 Tahun 1994 dan undang-undang no. 16 tahun 2000 menggunakan sistem kumulatif saja. Dengan perubahan sistem itu, pembuat undang-undang tidak memberi pilihan kepada hakim untuk menjatuhkan pidana kurungan atau denda, tetapi hakim harus menjatuhkan pidana kurungan dan

²⁶ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Bandung : PT. Citra Aditya Bakti, 1996, halaman 131 – 132.

denda. Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No 16 Tahun 2009 pada Pasal 38 ancamannya minimal kurungan 3 (tiga) bulan dan maksimal 1 (satu) tahun atau denda minimal 1 (satu) kali jumlah pajak terutang dan maksimal 2 (dua) kali jumlah pajak terutang. Sistem rumusan sanksinya adalah pilihan atau alternatif. Di sini hakim bebas dalam menentukan hukuman pada si pelaku bisa kurungan rentang tiga bulan sampai satu tahun atau di hukum denda rentang satu kali jumlah pajak terutang sampai dua kali jumlah pajak terutang.

Kemudian untuk Pasal 39 dan 41 terjadi perubahan yang cukup mencolok dari Undang-undang No 6 Tahun 1983 ke Undang-Undang no 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No 16 tahun 2000 Di samping yang tadinya menggunakan sistem kumulatif dan alternatif berubah menggunakan sistem kumulatif, juga lamanya pidana dan besarnya denda mengalami perubahan. Pada pasal 39 ayat (1) dan pasal 41 ayat (1) dan (2) lamanya ancaman pidana berubah lipat dua kali atau hampir dua kali lipat. Pada pasal 39 ayat (1) Undang-undang no. 6 tahun 1983 ancaman hukumannya maksimal 3 (tiga) tahun penjara berubah menjadi maksimal 6 (enam) tahun penjara. Namun ancaman dendanya tidak mengalami perubahan. Demikian juga pada pasal 41 ayat (1) pada mulanya ancaman pidananya maksimal 6 (enam) bulan kurungan dan/atau denda maksimal 1 (satu) juta rupiah berubah menjadi maksimal 1 (satu) tahun pidana kurungan dan denda maksimal 2 (dua) juta rupiah. Pada pasal 41 ayat (2) pada mulanya ancaman pidananya maksimal 1 (satu) tahun pidana penjara dan/atau denda maksimal 2 (dua) juta rupiah berubah menjadi maksimal 2 (dua) tahun pidana kurungan dan denda maksimal 5 (lima) juta rupiah.

Pada pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 maksimal ancaman pidana penjara dan maksimal ancaman denda masih sama dengan undang-undang sebelumnya, hanya terjadi perbedaan pada batas minimal dari ancaman pidana penjara dan denda, undang-undang sebelumnya tidak mengatur batas minimal. Pada undang-undang yang baru yakni perubahan keempat dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 menambah Pasal 39A yang mengatur tentang penerbitan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pungutan pajak, bukti potongan

pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan penerbitan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak. Ancaman terhadap perbuatan ini adalah pidana penjara minimal 2 (dua) tahun dan maksimal 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dan maksimal 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pungutan pajak, bukti pemotongan dan/atau bukti setoran pajak.

Dari uraian itu bila dicermati akan menimbulkan pertanyaan, mengapa ancaman dendanya terhadap wajib pajak tidak mengalami perubahan, sedangkan ancaman denda terhadap aparat pajak mengalami perubahan. Adanya perbedaan ini tidak terlepas dari adanya perbaikan pelayanan pajak, sehingga wajib pajak tidak ragu-ragu dalam memberikan data dan keterangan kepada petugas pajak / pejabat petugas pajak atau pejabat perpajakan termasuk staf ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan- ketentuan undang-undang perpajakan. Selain itu agar aparat pajak berhati-hati dalam memberikan informasi kepada pihak lain yang berkaitan dengan wajib pajak.²⁷

Kemudian pada pasal 39 dan pasal 41A, 41B Undang-undang No 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 terjadi penambahan perbuatan yang dapat dipidana atau terjadi kriminalisasi, yakni pasal 39 ayat (3) diancam pidana penjara maksimal 2 (dua) tahun dan denda maksimal 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi bagi siapa saja yang melakukan percobaan tindak pidana Surat Pemberitahuan (SPT) atau Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak atau kompensasi pajak ; Pasal 41A diancam pidana penjara maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal 5 (lima) juta rupiah bagi siapa saja dengan sengaja tidak memberi keterangan atau buki, atau memberikan keterangan atau bukti yang tidak benar; Pasal 41B diancam pidana penjara maksimal 3 (tiga) tahun dan denda maksimal 10 (sepuluh) juta rupiah bagi siapa saja

²⁷ Wawancara dengan pejabat perpajakan

dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan.

Adanya kriminalisasi pada pasal-pasal tersebut di atas menurut pemerintah pada waktu mengajukan perubahan Undang-undang no 6 Tahun 1983 adanya banyak kasus restitusi pajak dan adanya pihak ketiga yang sebenarnya wajaib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti dan ada pihak-pihak yang mempersulit penyidikan. Perbuatan-perbuatan tersebut sangat merugikan negara. Mengingat hal tersebut, maka kriminalisasi di bidang ini perlu diwujudkan. Upaya perwujudannya dengan diajukannya perubahan pertama Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 menjadi Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan perubahan kedua menjadi Undang-undang No. 16 Tahun 2000.²⁸

Bila dibandingkan antara Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 mengenai lamanya sanksi pidana tidak banyak mengalami perubahan. Yang berubah ancaman sanksinya hanya pada Pasal 41 ayat (1) dan ayat (2) serta pasal 41A. Perubahan ini hanya menyangkut ancaman denda, sedangkan ancaman pidananya tetap sama. Pada pasal 41 ayat (1) dan (2) ancaman dendanya menjadi maksimal 4 (empat) juta rupiah dan 10 (sepuluh) juta rupiah. Pertimbangan perubahan ini adalah dalam rangka peningkatan pelayanan pajak supaya lebih baik dan pejabat pajak dengan berhati-hati dalam memberikan informasi pajak yang berkaitan dengan wajib pajak. Pada pasal 41A ancaman dendanya berubah menjadi lipat dua kali, sehingga ancaman dendanya menjadi maksimal 10 (sepuluh) juta rupiah. Adanya perubahan ini agar pihak ketiga lebih peduli untuk memberikan keterangan atau bukti yang diminta pejabat yang terkait dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan.

Pada Pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 mengalami penambahan kriminalisasi yaitu huruf h yakni “tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan

²⁸ Wawancara dengan pejabat perpajakan

dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *on-line* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11)”. Ancaman hukuman untuk Pasal 39 ayat (1) maksimalnya sama dengan undang-undang lama, tetapi undang-undang yang baru ini menambah batas minimal untuk pidana penjara adalah 6 (enam) bulan dan hukuman atau pidana dendanya adalah 2 (dua) kali jumlah pajak terutang. Kemudian pada Pasal 39 ayat (3) ancaman hukuman maksimalnya sama dengan undang-undang lama, tetapi undang-undang yang baru menambah batas minimal untuk pidana penjara 6 (enam) bulan dan pidana denda minimal 2 (dua) kali jumlah pajak terutang. Undang-undang yang baru (UU. No. 28 Tahun 2007 jo UU. No. 16 Tahun 2009) menambah kriminalisasi mengenai penyalahgunaan faktur pajak pada Pasal 39A, yang ancamannya pidana penjara minimal 2 (dua) tahun dan maksimal 6 (enam) tahun dan pidana denda minimal 2 (dua) kali jumlah faktur pajak dan maksimal 6 (enam) kali jumlah faktur pajak.

Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 pada Pasal 41, 41B ancaman hukuman kurungan dan penjaranya sama dengan undang-undang lama, tetapi ancaman dendanya berubah lebih besar dibandingkan undang-undang lama. Pasal 41 ayat (1) diancam pidana kurungan maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah), Pasal 41 ayat (2) diancam pidana penjara maksimal 2 (dua) tahun dan denda maksimal Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah). Pasal 41A ancaman pidana kurungan maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). Pasal 41B ancaman pidana penjaranya maksimal 3 (tiga) tahun dan dendanya maksimal Rp 75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah). Pada undang-undang yang baru ini menambah kriminalisasi pada pihak ketiga yang mengganggu dalam rangka penarikan pajak dari wajib pajak, yakni diatur dalam Pasal 41C. Ancaman hukumannya berupa pidana kurungan atau denda sejumlah uang.

Para pihak yang terlibat dalam rancangan undang-undang atas Undang-undang No 6 Tahun 1983 nampak telah bersepakat bahwa pajak merupakan sektor yang sangat penting dalam

memperlancar pembangunan nasional. Oleh sebab itu perlu ditingkatkan pengamanannya. Pemerintah sendiri melalui juru bicaranya yakni Menteri Keuangan dalam penjelasannya menyatakan bahwa sanksi administrasi dan sanksi pidana diperberat dengan tujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak.²⁹ Dalam rancangan undang-undang perubahan undang-undang no. 6 Tahun 1983 pemerintah mengajukan perubahan – perubahan sanksi pidana baik lamanya pidana penjara atau kurungan maupun besarnya denda. Di samping itu penggunaan sistem kumulatif dan alternatif dirubah hanya dengan menggunakan sistem kumulatif. Nampaknya perubahan yang diajukan oleh pemerintah ini disepakati oleh fraksi – fraksi yang ada di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Fraksi Karya Pembangunan dalam pandangan akhir menyatakan bahwa setuju ditingkatkannya sanksi pidana.

Dalam rangka mengurangi atau setidaknya membatasi keberanian sementara wajib pajak yang dengan sadar dan sengaja menyampaikan keterangan dan pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) secara tidak benar yang dampaknya dapat merugikan penerimaan negara diancam pidana penjara selama-lamanya 6 (enam) tahun dan denda setinggi-tingginya 4 (empat) kali jumlah pajak terutang.³⁰ Fraksi ABRI dalam pandangannya menyatakan bahwa fraksinya sangat menghargai sikap pemerintah untuk meningkatkan sanksi pidana maupun memperluas perbuatan-perbuatan yang dikategorikan tindak pidana. Yang selanjutnya fraksi sepakat bahwa bagi wajib pajak dan pejabat yang melanggar sanksi pidananya diperberat baik pidananya maupun dendanya. Di samping itu sanksi yang dikenakan bersifat kumulatif.³¹ Fraksi Persatuan Pembangunan secara implisit juga menyetujui adanya peningkatan sanksi pidana dan denda. Di samping itu juga sepakat sanksi pidana yang dipergunakan bersifat kumulatif.³² Fraksi Demokrasi Indonesia dalam pandangannya menyatakan bahwa dalam rangka meningkatkan efisiensi dan disiplin

²⁹ Agus Trianto, dkk., *Undang-Undang KUP 1994 (Catatan dan Latar Belakang)*, Jakarta : PT. Bina Rena Pariwara, 1995, halaman 195

³⁰ Ibid, halaman 283

³¹ Ibid, halaman 310

³² Ibid, halaman 333

aparatnya, perlu dilaksanakan sanksi yang berat bila terjadi pelanggaran. Demikian juga terhadap wajib pajak baik karena kealpaan atau kesengajaan melakukan perbuatan yang merugikan keuangan negara diancam hukuman yang berat.³³

C. Bentuk Perumusan Sanksi

Bilai melihat rumusan delik yang terdapat pada Pasal 38, 39, 41, 41A, 41B dari Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 akan nampak jelas dan terperinci, sehingga tidak menimbulkan bermacam-macam tafsiran. Rumusan delik yang demikian mengandung prinsip kepastian, seperti yang dinyatakan oleh Sudarto bahwa “undang-undang pidana sifatnya harus pasti. Di dalamnya harus dapat diketahui dengan pasti. Di dalamnya harus dapat diketahui dengan pasti apa yang dilarang atau apa yang diperintahkan”.³⁴

Kemudian perumusan norma dalam peraturan pidana ada 3 (tiga) cara yaitu dengan menguraikan atau menyebutkan satu persatu unsur-unsur perbuatan, dengan menyebut kualifikasi dari delik tanpa menguraikan unsur-unsurnya dan dengan cara Di samping menyebutkan unsur-unsurnya juga menyebutkan perbuatan, akibat dan keadaan yang bersangkutan (kualifikasi dari delik).³⁵ Perumusan norma yang terdapat pada Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 9 Tahun 1994, Undang-undang No. 16 Tahun 2000 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 menganut cara yang pertama dan ketiga. Rumusan norma pada cara yang pertama terdapat pada pasal 39 ayat (3), pasal 41, 41A, 41B dan 41C. Sedangkan Pasal 38 dan 39 ayat (1) dan 39A mengikuti cara yang ketiga.

³³ Ibid, halaman 356

³⁴ Sudarto, *Hukum Pidana I*, Semarang : Yayasan Sudarto Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, 1990, halaman 51.

³⁵ Ibid, halaman 53-54

Dalam hukum pidana berbicara norma tidak bisa lepas daripada sanksi. Cara penempatan norma dan sanksi pidana dalam undang-undang terdapat 3 (tiga) cara yaitu penempatan norma dan sanksi dalam satu pasal, penempatan terpisah dan sanksi sudah dicantumkan terlebih dahulu sedangkan normanya belum ditentukan.

³⁶ Ketentuan pidana di dalam undang-undang perpajakan dirumuskan dengan cara yang pertama, yakni norma dan sanksi diletakkan dalam satu pasal.

Kemudian selain yang diuraikan di atas bentuk perumusan pidananya dari undang-undang perpajakan ditetapkan secara ganda. Maksud ditetapkan secara ganda ini meliputi penetapan secara kumulatif dan alternatif. Di dalam Undang-undang no. 6 tahun 1983 sistem yang digunakan adalah kumulatif dan alternatif. Hal ini dapat dilihat dari rumusan pasal 38 “..... dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan/atau (garis bawah dari penulis) denda setinggi-tingginya sebesar dua kali jumlah pajak terutang”. Pasal 39 “.....dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar empat kali jumlah pajak terutang”. Pasal 41 ayat (1) “....dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya enam bulan dan/atau denda setinggi-tingginya satu juta rupiah”. Pasal 41 ayat (2) “.....dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar dua juta rupiah”.

Di dalam Undang-undang no. 9 tahun 1994 dan Undang-undang no. 16 Tahun 2000 sistem yang digunakan adalah kumulatif. Hal ini dapat dilihat dari rumusan pasal 38 “..... diancam dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan/atau (garis bawah dari penulis) denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang”. Pasal 39 ayat (1) “.....diancam dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak terutang”, demikian juga dengan pasal 39 ayat (3), Pasal 41 ayat (1) dan (2), 41 A dan Pasal 41B dengan sistem yang sama yaitu sistem kumulatif (gabungan).

³⁶ Ibid, halaman 54

Pada Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 rumusan sanksinya menggunakan sistem alternatif dan kumulatif. Pada Pasal 38 menggunakan sistem alternatif, yaitu “.....menimbulkan kerugian pada pendapatan negara didenda paling sedikit 1 (satu) 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. Pada Pasal 39 ayat (1) menggunakan sistem kumulatif, ancaman pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun **dan** denda paling sedikit dua kali jumlah pajak terutang dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang. Pada Pasal 39 ayat (3) menggunakan sistem kumulatif, ancamannya 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 paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan. Pasal 39A rumusan sanksinya juga kumulatif, ancamannya pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun **dan** denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur. Selanjutnya untuk Pasal 41 ayat (1), ayat (2); Pasal 41A dan 41B rumusan sanksinya agak berbeda yakni tidak menggunakan batas minimal baik untuk pidana kurungan atau penjara dan tidak menggunakan batas minimal untuk dendanya, tetapi rumusannya tetap menggunakan sistem kumulatif. Kemudian untuk Pasal 41C menggunakan sistem alternatif antara pidana kurungan dengan pidana denda.

Dengan terjadinya perubahan bentuk perumusan pidana dari kumulatif dan alternatif menjadi bentuk kumulatif saja, maka pembentuk undang-undang tidak memberi kebebasan pada hakim untuk memilih jenis pidana yang diancamkan, tetapi hakim dalam memberi vonis atau putusan harus menggabungkan sanksi pidana yang diancamkan kepada pelaku. Namun demikian hakim dalam memberi putusan masih diberi kelonggaran untuk menentukan di bawah maksimal yang diancamkan. Untuk undang-undang yang baru yakni Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 lebih dipersempit lagi kebebasan hakim karena dari

ketentuan yang ada memberi batas minimal dari pidana penjara dan pidana denda (Pasal 39, 39A).

Kemudian timbul pertanyaan mengapa hal ini terjadi. Mengingat pajak mempunyai peranan yang cukup besar dalam memperlancar pembangunan, maka sanksi pidana perlu ditingkatkan baik bentuk perumusan sanksinya dari kumulatif atau alternatif menjadi kumulatif saja maupun lama dan besarnya denda. Hal ini dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak.³⁷ Bila melihat alasan yang disampaikan penyidik menurut hemat penulis ada benarnya jika melihat anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) dari beberapa tahun terakhir (lihat tabel I) menunjukkan sektor pajak sangat besar kontribusinya terhadap APBN. Oleh sebab itu bagi siapa saja yang melakukan tindak pidana / kejahatan di bidang perpajakan perlu ditindak dengan tegas sesuai dengan peraturan yang berlaku. Namun demikian orang patuh atau tidak terhadap peraturan tidak terletak pada lamanya atau besarnya ancaman sanksi pidana saja, masih ada faktor lain yang perlu dipertimbangkan. Menurut Soeryono Soekanto “bila suatu ancaman hukuman hanya tercantum di atas kertas saja tanpa benar-benar diterapkan terhadap pelaku tindak pidana, maka tidak ada efeknya.”³⁸ Di samping itu ancaman hukuman harus dijatuhkan atau diberikan kepada pelaku tindak pidana tanpa adanya penundaan. Bila hal ini cepat dilakukan, maka ancaman hukuman itu mempunyai efek yang lebih besar dibandingkan bila ditunda.³⁹

Kemudian bentuk perumusan sanksi yang menggunakan sistem kumulatif banyak menimbulkan berbagai masalah. Bila dilihat dari kebijakan operasionalisasi pidana sistem kumulatif mempunyai sifat yang sangat kaku dan imperatif. Dengan sistem ini hakim diharuskan menjatuhkan kedua jenis pidana bersama-sama (pidana penjara / kurungan dan denda). Dengan demikian hakim tidak diberi peluang untuk memilih jenis pidana mana yang dianggapnya paling tepat untuk pelaku tindak pidana. Bila melihat bentuk perumusan

³⁷ Wawancara dengan Penyidik Direktorat Jenderal Pajak.

³⁸ Soeryono Soekanto, Loc. Cit.

³⁹ Ibid, halaman 92

sanksi pada undang-undang perpajakan perumusan kumulasi yang paling banyak adalah antara pidana penjara dan denda. Hal inipun dikhawatirkan tidak efektif dan dapat menimbulkan masalah. Di dalam undang-undang perpajakan tidak ada ketentuan khusus mengenai pidana pengganti untuk denda yang tidak dibayar. Ini berarti berlaku ketentuan umum KUHP, yakni pasal 30 bahwa maksimum pidana kurungan pengganti adalah enam bulan atau dapat menjadi maksimal delapan bulan bila ada pemberatan (*recidive* atau *concurus*). Dengan demikian kemungkinan ancaman pidana denda tidak akan efektif, sebab bila tidak dapat membayar denda hanya terkena pidana kurungan pengganti enam bulan atau maksimal delapan bulan. Bagi si pelaku / terpidana pidana kurungan pengganti denda kemungkinan tidak mempunyai pengaruh karena bila ia membayar dendapun akan tetap menjalani pidana penjara yang dijatuhkan hakim secara kumulatif.

Bab 4

-

Penerapan Sanksi Pidana di Bidang Perpajakan

A. Permasalahan Pajak

Pajak mempunyai peranan yang cukup strategis dalam pembiayaan pembangunan nasional. Hal ini dapat dilihat dari APBN pada tahun – tahun terakhir ini yang selalu mengandalkan pendapatan dari sektor pajak. Mengingat peranannya yang demikian, maka pendapatan dari sektor pajak perlu dioptimalkan atau dimaksimalkan. Salah satu sarana untuk mengoptimalkan pajak adalah dengan menerapkan sanksi pidana kepada siapa saja

tanpa pandang bulu yang melakukan kejahatan atau tindak pidana di bidang perpajakan.

Dalam kurun waktu 2009 - 2012 data yang diindikasikan melakukan tindak pidana atau kejahatan di bidang perpajakan yang tercatat di Direktorat Jenderal Pajak di dominasi kasus faktur pajak fiktif dan bendaharawan. Pelaku terbesar adalah wajib pajak badan atau korporasi yakni ada 68 kasus, wajib pajak bendahara ada 14 kasus dan wajib pajak pribadi ada 10 orang⁴⁰. Bila dibandingkan dari beberapa tahun sebelumnya tindak pidana pajak yang paling besar dilakukan adalah tindak pidana restitusi pajak pertambahan nilai (restitusi PPN)⁴¹. Restitusi PPN merupakan pengembalian karena jumlah pajak masukan lebih besar daripada jumlah pajak keluaran. Yang dimaksud pajak masukan adalah pajak pertambahan nilai yang dibayar oleh pengusaha kena pajak karena mendapatkan barang kena pajak dan/atau penerimaan jasa kena pajak dan/atau pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean dan / atau import barang kena pajak. Sedangkan pajak keluaran adalah pajak pertambahan nilai yang dipungut oleh pengusaha kena pajak karena mengeluarkan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak. Restitusi ini terlaksana bila wajib pajak (pengusaha kena pajak) mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak dengan melalui Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan atau SPT masa untuk PPN.

Dalam menangani kasus pajak tidak semua kasus dilimpahkan ke pengadilan. Hanya kasus – kasus yang telah disidik yang akan dilimpahkan ke pengadilan, ini saja dimungkinkan tidak dilanjutkan / diberhentikan. Dalam Pasal 44A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 dinyatakan bahwa penyidikan diberhentikan apabila tidak terdapat cukup bukti, atau peristiwanya telah kadaluwarsa atau tersangka meninggal dunia. Pada pasal 44B ayat (1) dinyatakan bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas

⁴⁰ Data dari Direktorat Jenderal Pajak.

⁴¹ *Ibid.*

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. Namun penghentian penyidikan itu dilakukan setelah wajib pajak melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan).

Pada periode 2009 sampai 2012 cukup banyak jumlah yang diindikasikan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh badan atau pengusaha untuk memanipulasi pajak. Dari kasus – kasus tersebut ada yang diselesaikan di luar pengadilan (sanksi administrasi) artinya diselesaikan sendiri oleh Direktorat Jenderal Pajak dan ada yang diselesaikan lewat pengadilan (sanksi pidana). Bila dimungkinkan wajib pajak masih dapat dibina artinya sanggup membayar hutang pajak dan dendanya dan untuk menjaga nama baik wajib pajak, maka kasusnya akan diselesaikan di luar pengadilan (Direktorat Jenderal Pajak).⁴² Namun bila sulit untuk dibina atau sulit untuk diselesaikan di luar pengadilan, maka kasusnya diselesaikan lewat pengadilan. Hal ini bisa dilihat dari data yang ada pada periode 2009 sampai 2012 yakni ada 92 (sembilan puluh dua) kasus tindak pidana pajak yang sudah masuk tahap penuntutan. Dari jumlah kasus itu, 69 (enam puluh sembilan) kasus telah diputus oleh pengadilan dengan putusan pidana penjara dan denda sebesar hampir 4,3 (empat koma tiga) trilyun rupiah⁴³.

Adanya tindak pidana perpajakan ini menurut hemat penulis antara lain disebabkan terlalu longgarnya Direktorat Jenderal Pajak dalam menangani kasus-kasus yang terjadi, dengan lebih memilih diselesaikan di luar pengadilan, sehingga efek jera dari pelaku masih kurang. Di samping itu masih adanya peluang atau celah-celah dari undang-undang untuk melakukan tindak

⁴² Wawancara dengan penyidik Direktorat Jenderal Pajak.

⁴³ Keterangan dari Direktur Jenderal Pajak.

pidana. Pada umumnya cara yang dilakukan dengan menggunakan faktur pajak fiktif serta melakukan ekspor fiktif. Peluang untuk melakukan tindak pidana restitusi pajak (khususnya restitusi pajak pertambahan nilai) antara lain :

Sistem kredit pajak dalam pemungutan PPN, dimana pajak masukan dapat dikurangkan dari pajak keluaran; singkatnya batas waktu penyelesaian restitusi PPN (tujuh hari untuk pengusaha kena pajak (PKP) eksportir tertentu); adanya ketentuan yang menyatakan bahwa bila permintaan konfirmasi belum diterima jawabannya pada saat yang telah ditentukan, restitusi diberikan; adanya kelambatan dalam memberikan jawaban atas konfirmasi sehingga ketika diterima batas waktu penyelesaian restitusi telah terlewati; dan adanya upaya kemudahan ekspor dengan tidak dilakukannya pemeriksaan fisik barang yang diekspor.⁴⁴

Dengan adanya faktor – faktor yang demikian menyebabkan orang lain atau wajib pajak untuk ikut melakukan tindak pidana di bidang perpajakan khususnya restitusi pajak. Untuk menanggulangnya perlu adanya perubahan atau perbaikan undang-undang di bidang perpajakan.

Di samping adanya upaya untuk meminimalkan tindak pidana restitusi pajak melalui undang-undang di atas, ada tindakan – tindakan tertentu untuk mencegah atau mengurangi tindak pidana restitusi pajak, antara lain :

Konfirmasi harus lebih cepat dilakukan, bila perlu adanya sistem komputerisasi on line secara nasional; perlu diberikan informasi kepada seluruh jajaran Direktorat Jenderal Pajak mengenai modus operandi tindak pidana restitusi PPN; PKP yang di black list disebarkan ke seluruh petugas di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak; dibentuk tim peneliti pemberian restitusi

⁴⁴ Iskandar Ihsan, *Aspek Yuridis Sistem Perpajakan Nasional dan Antisipasi Kejahatan Restitusi Pajak*, Seminar di Fakultas Hukum UNISRI Surakarta, 1997, halaman 6-7.

PPN; diajukan ke pengadilan pada pelaku tindak pidana restitusi pajak.⁴⁵

Dengan adanya pembaharuan undang-undang dan tindakan-tindakan atau upaya tertentu seperti yang diuraikan di atas diharapkan dapat mengurangi atau meminimalkan tindak pidana di bidang perpajakan.

B. Penyidikan Tindak Pidana Bidang Pajak

Berkaitan dengan uraian yang penulis paparkan di atas, bahwa untuk mengetahui wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya langkah awal yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah melakukan pemeriksaan. Menurut undang-undang perpajakan yang dimaksud pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, dan mengolah data dan/atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan. Hal ini jelas sekali bahwa tindakan pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan perundang-undangan perpajakan. Salah satu jenis pemeriksaan pajak untuk tujuan lain adalah pemeriksaan pajak dalam rangka mencari bukti permulaan mengenai adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

Bukti permulaan sendiri meliputi keadaan dan/atau bukti-bukti baik berupa keterangan, tulisan, perbuatan atau benda-benda yang dapat memberikan petunjuk bahwa suatu tindak pidana sedang atau telah terjadi yang dilakukan oleh wajib pajak yang

⁴⁵ *Ibid.*, halaman 8 - 9

dapat menimbulkan kerugian pada negara.⁴⁶ Bila dari hasil pemeriksaan ada dugaan kuat telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, maka dalam laporan pemeriksaan pajak harus dikemukakan perbuatan-perbuatan, bukti-bukti adanya perbuatan tersebut dan besarnya kerugian negara, berupa besarnya pajak yang kurang dibayar dari setiap jenis pajak. Namun perlu penulis sampaikan bahwa sebelum pemeriksaan bukti permulaan dilakukan, perlu adanya kegiatan pendukung. Kegiatan pendukung itu adalah dengan dilakukannya tindakan pengamatan, yaitu untuk mencocokkan dengan kenyataan, membahas dan mengembangkan lebih lanjut informasi, data, laporan dan/atau pengaduan yang berisi petunjuk adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Kemudian bila pemeriksa menemukan atau bukti permulaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, maka dapat dilanjutkan proses berikutnya yaitu berupa penyidikan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan oleh pejabat pegawai negeri sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (pasal 44 ayat (1) Undang-undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009). Sedangkan wewenang penyidik ini diatur dalam pasal 44 ayat (2) yaitu :

- a. menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
- b. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

⁴⁶ Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-2/PJ.7/1990 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan. Pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

- d. memeriksa buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- e. melakukan pengeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen-dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
- f. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
- g. menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang dan/atau dokumen yang dibawa sebagaimana dimaksud pada huruf e;
- h. memotret seseorang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- i. memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
- j. menghentikan penyidikan; dan/atau
- k. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaraan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

Selanjutnya kegiatan penyidikan pajak dilaksanakan berdasarkan instruksi Direktur Jenderal pajak, dalam bentuk surat perintah penyidikan yang ditanda tangani oleh Direktorat Jenderal Pajak atau Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk. Dalam petunjuk pelaksanaannya, penyusunan berkas perkara oleh penyidik pajak terdiri dari pembuatan berita acara, pendapat / resume, penyusunan isi berkas dan pemberkasan. Berkas perkara tersebut kemudian diserahkan kepada penuntut umum melalui penyidik polri.

Dalam kasus – kasus perpajakan jarang sekali yang diproses sampai tahap penyidikan, apalagi sampai proses di pengadilan. Dari hasil pemeriksaan, meski ada dugaan terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan. Direktur Jenderal Pajak

berwenang untuk tidak melakukan penyidikan dan hanya menerapkan sanksi administrasi. Bila sanksi administrasi yang diterapkan, maka penyelesaiannya berturut – turut Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak (SKP) yang harus dibayar wajib pajak dalam satu bulan sejak diterbitkan (pasal 9 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009). Bila sampai jatuh tempo wajib pajak tidak membayar, maka diterbitkan surat tagihan pajak dan penerapan tagihan pajak dengan surat paksa. Pelaksanaan tagihan pajak dengan surat paksa ini mengikuti undang-undang no. 19 tahun 2000 tentang perubahan atas undang-undang no. 19 tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa.

C. Penerapan Sanksi Pidana Bidang Pajak

Dalam undang-undang perpajakan tidak ditentukan atau tidak ada pedoman atau parameter tertentu untuk acuan bagi PPNS Direktorat Jenderal Pajak dalam menentukan kapan dan bentuk – bentuk pelanggaran atau tindak pidana di bidang perpajakan yang bagaimanakah yang dapat atau tidak dapat dilanjutkan ke tahap penyidikan atau hanya cukup sampai tahap pemeriksaan saja, sehingga penyelesaiannya secara administrasi (di luar pengadilan). Dalam praktek, seperti yang penulis paparkan di atas pedoman dalam menentukan suatu pelanggaran atau tindak pidana hanya sampai pada tingkat pemeriksaan atau sampai tahap penyidikan adalah “dapat dibina atau tidak”. Bila dapat dibina artinya sanggup untuk membayar hutang pajak dan dendanya, maka pelanggaran atau tindak pidana itu tidak perlu ada penyidikan, cukup pemeriksaan saja. Sebaliknya bila tidak dapat dibina, maka pemeriksaan dilanjutkan sampai tahap penyidikan.

Dengan tidak adanya pedoman atau parameter di dalam undang-undang perpajakan dan dalam praktek pedomannya demikian, maka akan menghasilkan kebijakan yang bias, diskriminatif dan tidak ada kepastian hukum. Di samping itu

tindak pidana di bidang perpajakan yang telah disidik masih dimungkinkan dapat diberhentikan, hal ini dinyatakan dalam Pasal 44B Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 yang berbunyi bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atas permintaan Menteri Keuangan, namun penghentian penyidikan ini bila wajib pajak telah melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Dari ketentuan ini terlihat bahwa “orientasi penerimaan negara” merupakan kebijakan yang paling diutamakan dibidang perpajakan ini. Begitu kuatnya orientasi tersebut, hingga penanganan tindak pidana di bidang perpajakan yang seyogyanya diselesaikan lewat proses pengadilan, dapat diselesaikan dengan pendekatan penerimaan pembayaran hutang pajak dan dendanya (administratif). Menurut hemat penulis agar penegakan hukum di bidang perpajakan berjalan baik, maka seyogyanya pasal 44B itu dihapus saja atau diganti dengan redaksi yang berintikan bahwa “penggantian kerugian negara tidak menghentikan penyidikan”.

Dari uraian di atas tampak sekali adanya diskresi yang luas diberikan undang-undang kepada Dikretur Jenderal Pajak dalam menangani pelanggaran atau tindak pidana yang terjadi di bidang perpajakan. Sebagian besar pelanggaran / tindak pidana perpajakan kecenderungannya diselesaikan dengan menggunakan sanksi administrasi. Memang pilihan pemberian sanksi administrasi ini ada segi keuntungannya, yakni uang pajak dapat segera masuk ke kas negara dan jumlahnya sesuai dengan yang diinginkan. Dengan adanya kebijakan Direktur Jenderal Pajak yang cenderung menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan dengan cara administratif, maka ketentuan – ketentuan sanksi pidana yang diatur dalam undang-undang perpajakan tidak berfungsi atau tidak difungsikan. Padahal bila ketentuan – ketentuan sanksi pidana diterapkan atau difungsikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan akan mempunyai daya tangkal (*deterrent effect*) yang cukup bagus, baik terhadap pelaku (*prevensi*

special) maupun calon pelaku (*prevensi general*), sehingga penyimpangan atau pelanggaran semakin berkurang dan berakibat pemasukan uang pajak ke kas negara semakin besar. Hal ini sesuai dengan pendapatnya Umar Said dalam teori relatif atau tujuan (*doeltheorien*) dalam hukum pidana menyatakan:

bahwa pemidanaan tidak hanya untuk menghukum kejahatan yang telah dilakukan tetapi juga untuk 1) mencegah orang lain melakukan tindak pidana pajak, 2) perbaikan wajib pajak yang bersangkutan agar dikemudian hari tidak mengulangi tindakan serupa, dan 3) melindungi para pembayar pajak lainnya yang patuh dan yang belum patuh agar melakukan kewajiban pajak semestinya sehingga penerimaan pajak dapat terus tercapai ⁴⁷.

Bertitik tolak dari uraian di atas terlihat jelas bahwa undang-undang perpajakan telah memberi peluang yang cukup besar kepada Direktorat Jenderal Pajak dalam menyelesaikan suatu kasus atau perkara tindak pidana di bidang perpajakan dengan cara administratif, yakni membayar hutang pajak dan dendanya. Pembayaran ini dianggap telah menutup kerugian negara, sehingga ketentuan sanksi pidana tidak perlu digunakan.

D. Contoh Kasus Penerapan Sanksi Pidana Bidang Pajak

Selanjutnya bila kasus-kasus atau perkara tindak pidana di bidang perpajakan yang belum masuk proses peradilan saja banyak yang diselesaikan dengan cara administratif, bagaimana dengan kasus atau perkara yang telah dilimpahkan ke pengadilan. Mengenai hal ini, dari kasus – kasus atau perkara tindak pidana di bidang perpajakan yang telah dilimpahkan ke pengadilan ternyata sebagian besar atau hampir seluruhnya, jaksa sebagai penuntut

⁴⁷ Umar Said, 2009, *Pengantar Hukum Indonesia* (dalam Putusan MA. No. 2239 K/PID.SUS/2012).

umum mendasarkan dakwaannya pada orang pribadi atau perseorangan sebagai pelaku bukan pada badan atau korporasi sebagai pelakunya. Demikian juga putusan Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi sampai di Mahkamah Agung pun juga memutus atau menghukum orang pribadi atau perseorangan sebagai pelaku tindak pidana perpajakan.

Padahal telah diakui di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa wajib pajak atau subyek hukum pajak adalah orang pribadi atau badan (korporasi). Dengan keadaan yang demikian, maka ketentuan pidana yang terdapat pada undang-undang perpajakan tidak difungsikan secara komprehensif. Untuk memperkuat pernyataan itu, dibawah ini penulis sampaikan tiga kasus tindak pidana manipulasi pajak yang diputus oleh pengadilan di Surabaya, Yogyakarta dan Jakarta.

***Kasus Posisi*⁴⁸ :**

1. Putusan Mahkamah Agung No. 1933 K/PID.SUS/2015 mengenai putusan terdakwa nama: Vinna Sencahero, HO, tempat lahir: Surabaya, umur: 45 Tahun (16 Mei 1969), jenis kelamin: Perempuan, Kebangsaan: Indonesia, Tempat tinggal: Ruko Paramount Glaze 2 Biok A-27 RT. 005/RW.002 Kelapa Dua Tangerang, Agama: Islam, Pekerjaan: Swasta/Direktur dan Pendiri CV. Anugerah Bumi Nusantara. Terdakwa diajukan ke muka persidangan Pengadilan Negeri Surabaya karena didakwa:

Kesatu:

Bahwa ia selaku Direktur dan pendiri CV. Anugerah Bumi Nusantara, NPWP: 01.874.1-607.000, pada hari dan tanggal yang sudah tidak dapat diingatnya lagi dengan pasti pada

⁴⁸ Putusan Mahkamah Agung No. 1933 K/PID.SUS/2015.

tahun 2004, bertempat di alamat CV. Anugerah Bumi Nusantara yaitu di jalan Sriwijaya No. 42 Surabaya dan Vila Bukit Mas Blok RA 24 di jalan Wahab Siamin Surabaya, serta di KPP Pratama Surabaya Sawahan d/h KPP Surabaya Sawahan Jalan P. Diponegoro No. 148 Surabaya, setidaknya di suatu tempat lain yang masih termasuk dalam daerah hukum Pengadilan Negeri Surabaya, menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak atas nama PT. Deka Jaya dan PT. Hamparan Rejeki Nusantara, yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sekurang-kurangnya sebesar Rp 899.201.132,00 (delapan ratus sembilan puluh sembilan juta dua ratus satu ribu seratus tiga puluh dua rupiah), sebagai satu perbuatan yang diteruskan, sehingga dipandang sebagai suatu perbuatan yang berkelanjutan. Perbuatan terdakwa tersebut merupakan tindak pidana sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 jo Pasal 64 KUHP.

Kedua:

Bahwa ia selaku Direktur dan pendiri CV. Anugerah Bumi Nusantara, NPWP: 01.874.1-607.000, pada hari dan tanggal yang sudah tidak dapat diingatnya lagi dengan pasti pada tahun 2004, bertempat di alamat CV. Anugerah Bumi Nusantara yaitu di jalan Sriwijaya No. 42 Surabaya dan Vila Bukit Mas Blok RA 24 di jalan Wahab Siamin Surabaya, serta di KPP Pratama Surabaya Sawahan d/h KPP Surabaya Sawahan Jalan P. Diponegoro No. 148 Surabaya, atau setidaknya di suatu tempat lain, atau tempat kediaman sebagian besar saksi dimana Pengadilan Negeri Surabaya berwenang untuk memeriksa dan mengadili perkara ini, menyampaikan surat pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap melalui CV. Anugerah Bumi Nusantara NPWP: 01.874.496.1-607.000, perusahaan yang

pada tahun 2004 telah terdaftar dan dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) di KPP Surabaya Sawahan, yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sekurang-kurangnya sebesar Rp 1.516.955.760,00 (satu milyar lima ratus enam belas juta sembilan ratus lima puluh lima ribu tujuh ratus enam puluh rupiah) sebagai satu perbuatan yang diteruskan, sehingga dipandang sebagai suatu perbuatan yang berkelanjutan. Perbuatan terdakwa tersebut merupakan tindak pidana sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo Pasal 64 KUHP.

Tuntutan Jaksa Pada Kejaksaan Negeri Surabaya adalah sebagai berikut:

1. Menyatakan terdakwa Vinna Sencahero, HO terbukti secara sah menurut hukum telah bersalah melakukan tindak pidana dalam dakwaan kedua yaitu menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagai suatu perbuatan yang diteruskan, sehingga dipandang sebagai suatu perbuatan yang berkelanjutan sebagaimana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo Pasal 64 KUHP;
2. Menjatuhkan pidana terhadap terdakwa Vinna Sencahero, HO dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun;
3. Pidana denda sebesar Rp 1.516.955.760,00 (satu milyar lima ratus enam belas juta sembilan ratus lima puluh lima ribu tujuh ratus enam puluh rupiah);
4. Menyatakan barang bukti terlampir dalam berkas perkara;
5. Menetapkan biaya perkara sebesar Rp 5.000,00 (lima ribu rupiah).

Putusan Pengadilan Negeri Surabaya No. 2487/Pid.B/2014/PN.Sby tanggal 11 Pebruari 2015 yang amar lengkapnya sebagai berikut:

1. Menyatakan terdakwa Vinna Sencahero, HO tersebut di atas tidak terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana sebagaimana di dakwakan dalam dakwaan kesatu dan kedua;
2. Membebaskan terdakwa tersebut di atas dari seluruh dakwaan (*Vrijpraak*);
3. Memulihkan segala hak terdakwa tersebut dalam kemampuan, kedudukan, harkat dan martabatnya;
4. Menyatakan barang bukti tetap terlampir dalam berkas perkara;
5. Membebaskan biaya dalam perkara ini kepada negara.

Terhadap putusan Pengadilan Negeri Surabaya itu Jaksa Penuntut Umum menyatakan mengajukan permohonan kasasi ke Mahkamah Agung. Alasan mengajukan permohonan kasasi adalah sebagai berikut:

1. Bahwa Judex Factie tidak menerapkan hukum atau menerapkan hukum tidak sebagaimana mestinya (vide Pasal 253 ayat (1) huruf a KUHAP). Bahwa Judex Factie telah keliru dalam menerapkan hukum pembuktian dan tidak obyektif dalam menarik fakta-fakta. Judex factie tidak mempertimbangkan seluruh alat bukti yang ada dalam perkara ini secara obyektif dan hanya mempertimbangkan satu alat bukti saja yaitu keterangan terdakwa.
2. Bahwa Judex Factie, cara mengadili tidak dilaksanakan menurut ketentuan undang-undang (vide Pasal 253 ayat (1) huruf b KUHAP). Judex Factie tidak mempertimbangkan seluruh alat bukti secara obyektif, tetapi hanya memoertimbangkan alat bukti dari terdakwa saja, padahal dalam pembuktian ini juga melibatkan ahli di bidang perpajakan yang menyatakan telah terjadi tindak pidana pajak, namun oleh Majelis Hakim keterangan ini diabaikan yang hanya mengakomodir keterangan terdakwa.

Akhirnya *Judex Factie* menyimpulkan dakwaan kesatu tidak terbukti dan dakwaan kedua juga tidak terbukti. Selanjutnya terdakwa dibebaskan dari segala tuntutan.

Menimbang bahwa terhadap alasan permohonan kasasi dari Pemohon Kasasi/Penuntut Umum, Mahkamah Agung berpendapat bahwa alasan kasasi dapat dibenarkan karena *Judex Factie* telah salah menerapkan hukum dalam mengadili terdakwa. Bahwa *Judex Factie* salah mempertimbangkan dakwaan kedua Penuntut Umum tidak terbukti karena unsur menyampaikan surat pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar tidak terpenuhi/terbukti dari perbuatan terdakwa.

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan kasasi dari pemohon patut dikabulkan.

Menimbang karena pemohon kasasi dikabulkan, maka terdakwa yang dinyatakan bersalah harus dipidana setimpal dengan perbuatannya.

Menimbang, berdasarkan pertimbangan di atas Mahkamah Agung berpendapat bahwa putusan Pengadilan Negeri Surabaya No. 2487/Pid.B/2014/PN.Sby tanggal 11 Pebruari 2015 tidak dapat dipertahankan lagi dan harus dibatalkan dan Mahkamah Agung akan mengadili sendiri perkara tersebut seperti tertera di bawah ini:

Menimbang, bahwa karena permohonan kasasi dikabulkan dan terdakwa dinyatakan bersalah serta dijatuhi pidana, maka biaya perkara pada semua tingkat peradilan dibebankan kepada terdakwa;

Menimbang, bahwa sebelum dijatuhi pidana Mahkamah Agung mempertimbangkan hal-hal yang memberatkan dan meingankan terdakwa, hal yang memberatkan adalah perbuatan terdakwa telah menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp 1.516.955.760,00 (satu milyar lima ratus enam belas juta sembilan ratus lima puluh lima ribu tujuh ratus enam puluh rupiah). Sedangkan

hal yang meringankan adalah terdakwa belum pernah dihukum, terdakwa bersikap sopan dipersidangan. Mahkamah Agung mengadili: Mengabulkan permohonan kasasi dari pemohon Kasasi/Penuntut Umum, Membatalkan putusan Pengadilan Negeri Surabaya No. 2487/Pid.B/2014/PN.Sby tanggal 11 Pebruari 2015.

Di samping itu Mahkamah Agung juga mengadili sendiri:

1. Menyatakan terdakwa Vinna Sencahero, HO telah terbukti secara sah dan meyakinkan telah bersalah melakukan tindak pidana “menyampaikan surat pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap secara berlanjut”;
2. Menjatuhkan pidana terhadap Vinna Sencahero, HO oleh karena itu dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dan denda 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan yaitu sebesar Rp 3.033.911.520,00 (tiga milyar tiga puluh tiga juta sembilan ratus sebelas ribu lima ratus dua puluh rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan;
3. Menetapkan masa penahanan yang telah dijalani terdakwa dikurangkan seperlima dari pidana yang dijatuhkan;
4. Menyatakan barang bukti terlampir dalam berkas perkara;
5. Membebaskan terdakwa untuk membayar biaya perkara pada tingkat kasasi sebesar Rp 2.500,00 (dua ribu lima ratus rupiah).

Dari putusan Mahkamah Agung tersebut di atas jelas terlihat bahwa dalam menuntut tindak pidana yang dilakukan oleh Vinna Sencahero, HO yang dilakukan oleh Penuntut Umum kurang lengkap, mestinya tuntutan tidak hanya ditujukan pada Vinna Sencahero, HO secara pribadi tetapi juga tuntutan juga diarahkan kepada badan atau korporasi CV. Anugerah Bumi Nusantara. Hal ini dilakukan karena saudara Vinna Sencahero HO adalah direktur dari perusahaan itu dan dia melakukan itu atas

nama perusahaan. Dalam kasus ini Jaksa sebagai Penuntut Umum mengajukan dua dakwaan, yakni yang pertama Jaksa sebagai Penuntut Umum menuntut agar Terdakwa diberi sanksi pidana penjara dan denda karena telah melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 16 Tahun 2000. Kemudian yang kedua Jaksa Sebagai Penuntut Umum menuntut Terdakwa agar diberi sanksi pidana penjara dan denda karena telah melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf c Undang-Undang No. 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 16 Tahun 2000. Dalam persidangan di Pengadilan Negeri Surabaya semua tuntutan Jaksa dimentahkan oleh Majelis Hakim dengan alasan Terdakwa tidak bersalah melakukan tindak pidana perpajakan, oleh sebab itu Terdakwa dibebaskan.

Kemudian mengingat putusan di Pengadilan Negeri Surabaya membebaskan Terdakwa, maka Jaksa sebagai Penuntut Umum mengajukan kasasi ke Mahkamah Agung. Oleh Mahkamah Agung permohonan kasasi yang diajukan oleh Jaksa sebagai Penuntut Umum dikabulkan. Selanjutnya Mahkamah Agung mengadili sendiri dengan amarnya menyatakan bahwa Terdakwa telah terbukti secara sah dan meyakinkan telah bersalah melakukan tindak pidana “menyampaikn Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap secara berlanjut” (melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf c Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang no. 16 tahun 2000). Karena melanggar ketentuan tersebut, maka Mahkamah Agung menjatuhkan pidana kepada Terdakwa Vinna Sencahero HO pidana penjara selama 1(satu) tahun dan denda 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan yakni sebesar Rp 3.033.911.520,00 (tiga milyar tiga puluh tiga juta sembilan ratus sebelas ribu lima ratus dua puluh rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan.

Dari putusan Mahkamah Agung ini menunjukkan bahwa pelaku wajib pajak badan atau korporasi sama sekali tidak tersentuh, baik dari tuntutan Jaksa sebagai Penuntut Umum maupun dari putusan Mahkamah Agung. Padahal bila melihat Undang-Undang-nya badan atau korporasi juga sebagai wajib pajak. Bila hal ini dibiarkan maka penegakan hukum ini kurang memperhatikan rasa keadilan di antara wajib pajak.

Selanjutnya bila melihat dari sisi kerugian dari pendapatan negara, maka putusan dari Mahkamah Agung itu juga tidak akan dapat mengembalikan kerugian yang diderita oleh negara. Hal ini terjadi karena dalam putusan pidana denda ada klausula yang mengatakan apabila denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan.

Kasus Posisi⁴⁹:

2. Putusan Mahkamah Agung No. 2806 K/PID.SUS/2015 mengenai kasus terdakwa nama: Lin Handy Kiatarto alias Handy Kiatarto; tempat lahir: Sungailiat; umur/tanggal lahir: 53 Tahun/ 02 Oktober 1963; Jenis Kelamin: Laki-laki; Kebangsaan: Indonesian; Alamat: 1. Jalan Kusumanegara 179 RT. 02/RW. 09, Muja Muju, Umbul Harjo, Yogyakarta; 2. Merapi View Blok E Nomor 11, Jalan Kaliurang KM 9,3 Yogyakarta; Agama Katholik; Pekerjaan: Direktur CV. Tira Persada.

Terdakwa diajukan di muka persidangan Pengadilan Negeri Sleman karena didakwa dengan dakwaaan sebagai berikut:

Bahwa terdakwa selaku Direktur CV Tira Persada yang didirikan pada tanggal 14 Februari 2006 berdasarkan Akta Notaris NURLINA, SH, Nomor 22 tanggal 14 Februari 2006, yang merupakan persero aktif CV, adapun CV Tira Persada terdaftar sebagai wajib pajak pada KPP Pratama Sleman sejak

⁴⁹ Putusan Mahkamah Agung No. 2806 K/PID.SUS/2015.

tanggal 4 April 2006 sesuai surat keterangan Terdaftar Nomor PEM-154/WPJ.23/KP.0603/2006 dan dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) tanggal 06 April 2006 sesuai Surat Keterangan PKP Nomor PEM-81/WPJ.23/KP.0603/2006, bersama-sama dengan saksi Alex Setyanto Wahyu Prihasmoro (dilakukan penuntutan secara terpisah) sebagai orang yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, pada tahun 2009 dan tahun 2010 atau pada SPT PPN masa pelaporan tahun 2009 dan tahun 2010, atau setidaknya pada waktu-waktu lain sekitar tahun 2009 sampai dengan tahun 2010, bertempat di kantor KPP Sleman di lingkungan Kantor Wilayah DJP DI Yogyakarta jalan Ring Road Utara nomor 10 Maguwoharjo, Depok, Sleman, Yogyakarta, atau setidaknya di tempat lain yang masih termasuk di dalam daerah hukum Pengadilan Negeri Sleman, telah melakukan beberapa perbuatan yang satu sama yang lain saling berhubungan, sehingga dengan demikian dapat dipandang sebagai suatu perbuatan yang diteruskan (*Voortgezette Handeling*) dengan sengaja: tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut, sehingga dapat merugikan pada pendapatan negara.

Menurut ahli Zulli Zulkarnain yang tertuang dalam laporan perhitungan kerugian negara bulan Juli 2014 berpendapat bahwa perbuatan terdakwa Handy Kiatarto dan Alex Setyanto Wahyu Prihasmoro melalui CV. Tira Persada mengakibatkan terjadinya kerugian pada pendapatan negara sekurang-kurangnya sebesar Rp 2.829.202.193,00 (dua milyar delapan ratus dua puluh sembilan juta dua ratus dua ribu sratus sembilan puluh tiga rupiah). Perbuatan terdakwa tersebut adalah kejahatan sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c, huruf d dan huruf i jo Pasal 43 Undang-Undang Republik Indonesia No. 6 Tahun

1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 jo Pasal 64 KUHP.

Tuntutan Jaksa pada Kejaksaan Negeri Sleman tanggal 7 April 2015 sebagai berikut:

1. Menyatakan terdakwa Handy Kiatarto alias Lin Handy Kiatarto terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan secara bersama-sama dan berlanjut;
2. Menjatuhkan pidana terhadap terdakwa oleh karena itu dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dan 6 (enam) bulan dikurangi selama terdakwa berada dalam tahanan sementara, dan pidana denda sebesar Rp 5.225.907.646,00 (lima milyar dua ratus dua puluh lima juta sembilan ratus tujuh ribu enam ratus empat puluh enam rupiah) subsidiar pidana kurungan selama 5 (lima) bulan.
3. Menetapkan barang bukti dikembalikan kepada Jaksa Umum untuk barang bukti perkara lain.
4. Menghukum terdakwa jika ia dinyatakan bersalah untuk membayar biaya perkara sebesar Rp 5.000,00.

Putusan Pengadilan Negeri Sleman No. 544/Pid.Sus/2014/PN.Smn, tanggal 13 Mei 2015 yang amar lengkapnya sebagai berikut:

1. Menyatakan terdakwa Handy Kiatarto alias Lin Handy Kiatarto terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan secara bersama-sama dan berlanjut;
2. Menjatuhkan pidana kepada Terdakwa dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dan denda sebesar Rp 468.503.260,00 (empat ratus enam puluh delapan juta lima ratus tiga ribu dua ratus enam puluh rupiah);
3. Menetapkan bahwa pidana tersebut tidak perlu dijalani kecuali apabila dikemudian hari ada putusan hakim yang menentukan lain, disebabkan karena terpidana melakukan

suatu tindakan pidana sebelum masa percobaan selama 2 (dua) tahun berakhir;

4. Menetapkan lamanya terdakwa ditahan dikurangkan seluruhnya terhadap pidana yang dijatuhkan;
5. Menetapkan barang bukti dikembalikan kepada Jaksa Penuntut Umum untuk barang bukti perkara lain;
6. Menghukum terdakwa untuk membayar biaya perkara sebesar Rp 5.000,00 (lima ribu rupiah).

Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta No. 41/PID.SUS/2015/PT.YGK, tanggal 12 Agustus 2015 yang amar lengkapnya sebagai berikut:

1. Menerima permintaan banding dari Jaksa Penuntut Umum;
2. menguatkan putusan Pengadilan Negeri Sleman tanggal 13 Mei 2015;
3. Membebaskan biaya perkara kepada Terdakwa dalam kedua tingkat peradilan, yang untuk tingkat banding sebesar Rp 2.500,00 (dua ribu lima ratus rupiah).

Mahkamah Agung menolak permohonan kasasi dari Penuntut Umum pada Kejaksaan Negeri Sleman. Memperbaiki putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta yang menguatkan putusan Pengadilan Negeri Sleman sekedar mengenai penambahan pidana denda sehingga amar lengkapnya sebagai berikut:

1. Menyatakan Terdakwa Lin Handy Kiatarto alias Handy Kiatarto telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan secara berlanjut;
2. Menjatuhkan pidana terhadap terdakwa dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dengan ketentuan pidana tersebut tidak perlu dijalani kecuali dikemudian hari ada putusan hakim yang menentukan lain, disebabkan karena terpidana telah bersalah melakukan suatu tindak pidana sebelum masa percobaan selama 2 (dua) tahun berakhir

dan denda sebesar Rp 468.503.260,00 (empat ratus enam puluh delapan juta lima ratus tiga ribu dua ratus enam puluh rupiah) dengan ketentuan apabila pidana denda tersebut tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan selama 5 (lima) bulan;

3. Menetapkan barang bukti dikembalikan kepada Jaksa Penuntut Umum untuk diserahkan kepada yang berhak;
4. Membebaskan biaya kepada Terdakwa dalam tingkat kasasi ini sebar Rp 2.500,00 (dua ribu lima ratus rupiah).

Dari putusan di atas terlihat jelas bahwa sejak awal yang menjadi terdakwa adalah orang pribadi, sementara badan atau korporasi tidak menjadi pihak yang bisa dijadikan terdakwa, baik dari tuntutan Jaksa sebagai Penuntut Umum maupun putusan dari Majelis Hakim Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi maupun dari Mahkamah Agung. Padahal bila dilihat kedudukan terdakwa adalah sebagai Direktur CV. Tira Persada. Dan di samping itu dalam melakukan tindak pidana ini juga melibatkan perusahaan atau korporasi dari CV. Tira Persada. Karena tidak dilibatkan dalam kasus ini, maka badan atau korporasi tidak tersentuh dalam penegakan hukum perpajakan.

Putusan Mahkamah Agung dari perkara ini tidak mengakomodir tuntutan Jaksa sebagai Penuntut Umum dan menolak kasasi dari permohonan Jaksa sebagai Penuntut Umum. Mahkamah Agung memperbaiki putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta yang menguatkan putusan Pengadilan Negeri Sleman dimana putusannya menyatakan bahwa terdakwa Lin Handy Kiatarto alias Handy Kiatarto telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan secara berlanjut dan dijatuhi pidana penjara selama 1 (satu) tahun masa percobaan 2 (dua) tahun serta denda sebanyak Rp 468.503.260,00 (empat ratus enam puluh delapan juta lima ratus tiga ribu dua ratus enam puluh rupiah) dengan ketentuan bila denda tidak dibayar diganti pidana kurungan selama 5 (lima) bulan. Menurut hemat penulis putusan dari Mahkamah Agung ini termasuk putusan yang sangat ringan karena putusan pidana penjara hanya pidana

percobaan sementara pidana dendanya ada penggantinya bila tidak bisa membayar.

Dari putusan Mahkamah Agung ini menunjukkan bahwa bila dilihat dari sisi keadilan sangat kurang karena yang diadili hanya pelaku perseorangan, sementara pelaku badan atau korporasi sama sekali tidak tersentuh. Dari sisi nilai kepastian hukum terjadi persepsi yang berbeda antara Jaksa sebagai Penuntut umum dan Mahkamah Agung. Dari persepsi Jaksa terdakwa melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf c, huruf d dan huruf i Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 jo Pasal 43 sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 diancam dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun 6 (enam) bulan dan denda sebesar Rp 5.225.907.646,00 (lima milyar dua ratus dua puluh lima juta sembilan ratus tujuh ribu enam ratus empat puluh enam rupiah) subsidair pidana kurungan selama 5 (lima) bulan. Sementara menurut Pengadilan Negeri Sleman yang dikuatkan oleh Pengadilan Tinggi Yogyakarta dan Mahkamah agung dijadikan satu rumusan perbuatan melakukan tindak pidana perpajakan secara berlanjut dan menjatuhkan pidana penjara 1 (satu) tahun masa percobaan 2 (dua) tahun dan denda sebesar Rp Rp 468.503.260,00 (empat ratus enam puluh delapan juta lima ratus tiga ribu dua ratus enam puluh rupiah) dengan ketentuan apabila pidana denda tersebut tidak dibayar maka diganti dengan pidana kurungan selama 5 (lima) bulan. Dari sisi nilai kemanfaatan nampaknya menurut hemat penulis sangat kurang artinya tidak membawa efek jera baik terhadap pelaku sendiri (*preventive special*) maupun calon pelaku (*preventive general*).

Kasus Posisi⁵⁰

Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012 mengenai putusan dari terdakwa nama: SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK ; Tempat lahir : Medan; Umur/tanggal lahir : 50 tahun/21 Mei 1960; Jenis kelamin : Laki-laki; Kebangsaan: Indonesia; Tempat tinggal:

⁵⁰ Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012.

Citra 3 Blok BB No. 5 (Citra Garden 3) RT. 006 RW. 001, Duri Kosambi, Jakarta Barat; Agama : Budha; Pekerjaan: Tax Manager Asian Agri Group dan Terdaftar Sebagai Pegawai di Inti Indosawit Subur (PT. IIS) ;
yang diajukan di muka persidangan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat karena didakwa :

PRIMAIR :

Bahwa Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK yang bertindak selaku Tax Manager Asian Agri Group (AAG) bertanggung jawab membuat Laporan Keuangan Konsolidasi (Neraca dan Laporan Rugi Laba) dan mempersiapkan, mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPH) Wajib Pajak (WP) Badan untuk seluruh perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group, pada tanggal 29 Maret 2003 sampai dengan tanggal 14 November 2006 atau setidaknya-tidaknya pada suatu waktu dari tahun 2003 sampai dengan tahun 2006, bertempat di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Jakarta Tanah Abang Dua Jakarta Pusat Gedung Dharma Niaga Lt. IV Jl. Abdui Muis No. 6 – 10 Jakarta Pusat (sekarang KPP Pratama Jakarta Tanah Abang Dua Jl. K.H. Mas Mansyur No. 71 Jakarta Pusat), KPP Tanah Abang Satu Jl. Penjernihan I No. 36 Kotak Pos 6/PLM Jakarta Pusat, KPP Madya Jakarta Pusat Jl. Tebet Raya No. 9 Jakarta Selatan (sekarang di Jl. M.I. Ridwan Rais No. 5A – 7 Jakarta Pusat), KPP Wajib Pajak Besar Satu Jl. Medan Merdeka Timur No. 16 Jakarta Pusat dan KPP Kisaran 31. H.M. Yamin No. 79 Kisaran Sumatera Utara atau setidaknya-tidaknya pada suatu tempat pada daerah hukum Pengadilan Negeri Jakarta Pusat, Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dan Pengadilan Negeri Kisaran, yang berdasarkan Pasal 84 ayat (4) KUHAP terhadap beberapa perkara pidana yang dilakukan Terdakwa satu sama lain ada sangkut pautnya dan dilakukan dalam daerah hukum berbagai Pengadilan Negeri, diadili oleh masing-masing Pengadilan Negeri dengan ketentuan di buka penggabungan perkara tersebut sehingga Pengadilan

Negeri Jakarta Pusat berwenang untuk memeriksa dan mengadili perkara ini, melakukan beberapa perbuatan meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran ada hubungannya sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut, wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atas nama PT. Dasa Anugrah Sejati, PT. Raja Garuda Mas Sejati, PT. Saudara Sejati Luhur, PT. Indo Sepadan Jaya, PT. Nusa Pusaka Kencana, PT. Andalas Intiagro Lestari, PT. Tunggal Yunus Estate, PT. Rigunas Agri Utama, PT. Rantau Sinar Karsa, PT. Sispra Matra Abadi, PT. Mitra Unggul Pusaka, PT. Hari Sawit Jaya, PT. Inti Indosawit Subur dan PT. Gunung Melayu yang tergabung dalam Asian Agri Group (AAG) sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara sebesar Rp. 1.259.977.695.652,- (satu trilyun dua ratus lima puluh sembilan milyar sembilan ratus tujuh puluh tujuh juta enam ratus sembilan puluh lima ribu enam ratus lima puluh dua rupiah) atau setidaknya tidaknya sejumlah tersebut yang dilakukan Terdakwa dengan cara sebagai berikut : Bahwa Terdakwa sejak tahun 2002 terdaftar sebagai pegawai pada PT. Inti Indosawit Subur (PT. IIS) yang merupakan salah satu perusahaan di bawah Asian Agri Group (AAG) namun secara fungsional Terdakwa bertugas sebagai Tax Manager AAG yang berkantor di Kantor Perwakilan Jakarta (JRO/Jakarta Regional Office) yang beralamat di Jalan Teluk Betung No. 31- 32 Jakarta Pusat.

Bahwa tugas utama Terdakwa sebagai Tax Manager AAG adalah menerima laporan keuangan (neraca dan rugi laba) yang dikirim oleh kantor Medan berupa data parsial seluruh kantor, pabrik dan kebun di Medan, Riau dan Jambi, data yang Terdakwa peroleh berupa text file (soft copy) dan diterima sebulan sekali, kemudian berdasarkan data tersebut Terdakwa menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi (Neraca dan Laporan Rugi Laba) dan pada akhir tahun Terdakwa mempersiapkan dan mengisi SPT

PPh WP Badan untuk seluruh perusahaan di bawah AAG, SPT tersebut dibuat berdasarkan laporan keuangan konsolidasi. Terdakwa juga memiliki tugas untuk mempersiapkan data dan dokumen untuk pemeriksaan pajak. Bahwa pengisian SPT Tahunan PPh WP Badan untuk seluruh perusahaan di bawah AAG, Terdakwa lakukan berdasarkan laporan keuangan konsolidasi yang Terdakwa buat setelah diverifikasi oleh saksi VINCENTIUS AMIN SUTANTO (VAS) dan Laporan Konsolidasi yang Terdakwa susun mendapat persetujuan (secara lisan) dari saksi VINCENTIUS AMIN SUTANTO, kemudian Terdakwa membuat konsep pengisian SPT Tahunan PPh WP Badan untuk seluruh perusahaan yang berada di bawah AAG. Konsep pengisian SPT Tahunan PPh WP Badan itu, Terdakwa serahkan kepada saksi ROBERT untuk diketik. Selanjutnya hasil ketikan tersebut diserahkan kembali kepada Terdakwa untuk di cek, setelah dicek, kemudian Terdakwa mengirimkan hasil pengetikan SPT Tahunan PPh WP Badan tersebut dan laporan Keuangan Neraca (Neraca dan Rugi Laba) ke Medan (u.p KHO YO GIE) lalu dikonfirmasi ke saksi VINCENTIUS AMIN SUTANTO (VAS), kemudian ditandatangani oleh Direktur masing-masing perusahaan yang berada di bawah AAG ; Setelah SPT dan Laporan Keuangan tersebut ditandatangani, kemudian oleh saksi KHO YO GIE dikirimkan kembali kepada Terdakwa untuk perusahaan-perusahaan yang PPh Badannya terdaftar di Jakarta, setelah diterima di Kantor Perwakilan Jakarta kemudian distempel dan oleh saksi ROBERT disampaikan ke KPP terkait atas perintah Terdakwa, sedangkan untuk SPT PPh Badan perusahaan yang terdaftar di KPP Kisaran disampaikan langsung oleh saksi KHO YO GIE ke KPP Kisaran.

Bahwa pada tanggal 04 Agustus 2002, 05 Agustus 2002, 02 September 2002 dan 18 – 19 Desember 2002, Terdakwa bersama-sama dengan Eddy Lukas (EL), Lee Boon Heng (LBH), Yoe Gie (YG), Vincentius Amin Sutanto (VAS), Djoko Soesanto Oetomo (DO) dan Paulina Shih (PS) mengadakan tax planning meeting di kantor Jakarta (Jakarta Regional

Office/JRO) di Jalan Teluk Betung No. 31 – 32 Tanah Abang Jakarta Pusat dan di Kantor Medan beralamat di Gedung Uniland Jl. MT Haryo No Medan untuk membahas mengenai perencanaan guna mengecilkan pembayaran pajak melalui beberapa cara yakni :

- a. Mengecilkan penjualan antara lain berupa rekayasa penjualan ; Rekayasa penjualan tersebut dilakukan melalui penjualan ekspor yang pengiriman barangnya langsung ditujukan ke negara pembeli (End Buyer) tetapi dokumen keuangan yang berkaitan dengan transaksi ekspor tersebut (Letter of Credit/LC, Invoice) dibuat seolah-olah dijual kepada perusahaan di Hong Kong (Twin Bonus Edible Oils Ltd., Goods Fortune Oils & Fats Ltd., United Oils & Fats Ltd., atau Ever Resources Oils & Fats Industries Ltd), kemudian dijual lagi ke perusahaan di Macau (Global Advance Oils and Fats) atau British Virgin Island/BVI (Asian Agri Abadi Oils and Fats Ltd.), baru selanjutnya dijual ke End Buyer. Padahal perusahaan di Hong Kong, Macau maupun di BVI adalah perusahaan paper company atau Special Purpose Vehicle (SPV) yang digunakan sebagai fasilitator untuk secara dokumentasi mendukung transaksi tersebut dan sebagai tempat untuk menampung selisih harga jual. Rekayasa penjualan produk-produk AAG ke luar negeri dengan maksud mengubah harga jual yang seharusnya ke End Buyer diganti dengan harga yang lebih rendah (under invoicing) ke perusahaan-perusahaan tersebut di Hong Kong sehingga keuntungan (profit) menjadi lebih rendah untuk perusahaan di Indonesia. Seluruh pembuatan Invoice penjualan baik untuk perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam AAG maupun perusahaan di Hongkong, Macau dan BVI dilakukan di Medan oleh karyawan AAG. Akibat transaksi penjualan ekspor dengan cara under invoicing tersebut adalah laba yang dilaporkan oleh perusahaan di Indonesia menjadi lebih rendah dari pada yang seharusnya sehingga pajak terutang yang dilaporkan menjadi lebih kecil dari pada yang

seharusnya.

b. Menggelembungkan Biaya antara lain berupa pembebanan :

1. BIAYA JAKARTA yaitu melakukan penggelembungan Biaya yang dibuat dengan MEMO VOUCHER di Kantor AAG di Jakarta oleh Terdakwa. Biaya Jakarta ini tidak ada transaksi ekoNomi yang sebenarnya dan hanya untuk menampung pengeluaran uang dari rekening perusahaan yang tergabung dalam AAG secara tunai ke rekening perantara HAREL (Haryanto Wisastra - Eddy Lukas) di Bank Permata Jakarta dan ELDO (Eddy Lukas - Djoko Soetanto Oetomo) di Bank Bumi Putra Jakarta. Dari rekening perantara tersebut dikonversi ke dalam mata uang US Dollar. Kemudian dikirim ke rekening GOALLEAD Ltd di Banca Intesa Spa Cabang Hong Kong. Rekening GOALED Ltd di Banca Intesa Spa Cabang Hong Kong tersebut juga digunakan untuk menampung dividen yang diterima oleh FITCL dan TRESTON dari Asian Agri Abadi International Limited. Rekening HAREL dipakai tahun 2002 dan 2003 sementara rekening ELDO dipakai tahun 2004 dan 2005. Atas rekening HAREL dan ELDO dikuasakan oleh Eddy Lukas, Djoko S. Oetomo dan Haryanto Wisastra kepada orang yang tidak mereka kenal yaitu Iman Pangestu dan Rudy. Pengeluaran uang yang dilakukan dari rekening-rekening perusahaan yang tergabung dalam ASIAN AGRI GROUP (AAG) tidak sesuai dengan Standard Operating Procedure (SOP) di AAG karena dilakukan secara bertahap dengan cek tunai. Pengeluaran secara tunai dimaksudkan agar pengeluaran tersebut sulit terlacak, kemudian uang tersebut disetorkan ke rekening perantara HAREL dan ELDO, untuk mengcover pengeluaran uang tersebut dibuatlah account Biaya Jakarta. BIAYA JAKARTA ini dibuat tiap akhir tahun pajak dan dialokasikan sebagai Biaya pada Harga Pokok Penjualan (HPP) sebagai Biaya mendalamkan parit, grading, garuk/piringan, sirtu, rawat gawangan dan buat & refiab

gorong-gorong sehingga mengurangi jumlah pajak penghasilan yang seharusnya dibayar oleh perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam AAG.

2. BIAYA HEDGING, adalah Biaya fiktif yang dilakukan dengan menciptakan rugi (loss creating) berupa pembebanan Biaya "washout/hedging loss". Mekanismenya dilakukan dengan cara perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam AAG seolah-olah membuat kontrak penjualan ekspor minyak kelapa sawit mentah (Crude Palm OH/CPO) ke perusahaan di Hongkong yang penyerahan barangnya dilakukan beberapa waktu kemudian, namun sebelum jatuh tempo penyerahan barang dilakukan pembelian kembali (washout) oleh perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam AAG dengan harga yang lebih tinggi. Selisih harga beli kembali dengan harga jual dibebankan sebagai Biaya hedging loss. Transaksi ini dilakukan dengan cara membuat dokumen pendukung atas transaksi tersebut dengan mencantumkan tanggal mundur (back dated). Besarnya kerugian/Biaya dari transaksi tersebut telah diketahui/dihitung sebelumnya oleh pihak AAG, selain itu dokumen-dokumen pendukung berupa Purchase Contract, Sales Contract dan Sewement Letter yang seolah-olah dibuat dan dikirim dari pihak lawan transaksi yaitu perusahaan-perusahaan di Hong Kong sebetulnya dibuat oleh pihak AAG sendiri di Kantor Medan yaitu oleh saksi Linda Rahadja dan Staffnya. Hal semacam ini disebut transaksi penciptaan rugi (Loss Creating), Akibat transaksi tersebut terjadi kerugian transaksi yang dilaporkan dalam SPT perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam AAG, sehingga pajak terutang yang dilaporkan menjadi lebih kecil dari pada yang seharusnya ;
3. BIAYA MANAJEMEN FEE, adalah Biaya fiktif yang dibebankan pada Biaya Umum dan Administrasi yang pembebanannya didasarkan hanya pada kontrak semata yang dibuat antar perusahaan dalam satu group baik yang

di dalam negeri maupun di luar negeri. Tidak ada pelaksanaan atau progress dari jasa manajemen yang diberikan atau tidak ada bentuk penyerahan jasa manajemen dimaksud. Pembebanan yang tidak seharusnya ini merupakan penciptaan Biaya (*loss creating*) dan hanya upaya memperkecil penghasilan kena pajak.

Bahwa mengecilkan penjualan melalui rekayasa penjualan dan penggelembungan Biaya melalui pembebanan Biaya Jakarta, Biaya Hedging dan Biaya Manajemen Fee dimaksudkan untuk mengurangi besarnya penghasilan kena pajak perusahaan-perusahaan yang berada di bawah AAG.

Bahwa tax planning meeting tersebut, selalu dibuat Notulensi rapat (*minutes of meeting*) yang berisi materi yang dibahas dan nama peserta yang mengikuti rapat tersebut.

Bahwa selanjutnya terdakwa membuat Laporan Keuangan dan SPT Tahunan PPh WP Badan 14 (empat belas) perusahaan di bawah AAG untuk tahun pajak 2002 sampai dengan 2005.

Bahwa SPT Tahunan PPh WP Badan 14 perusahaan yang tergabung dalam AAG tersebut isinya tidak benar atau tidak sesuai dengan yang sebenarnya.

Bahwa Terdakwa dalam membuat SPT Tahunan PPh WP Badan untuk 14 perusahaan yang tergabung dalam AAG Tahun Pajak 2002 sampai dengan tahun 2005 pada halaman pertama menyatakan bahwa Laporan Keuangan tidak diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), namun sebenarnya Laporan Keuangan berupa Neraca dan Rugi Laba untuk 14 perusahaan tersebut diaudit oleh KAP yaitu :

Tahun 2002 dan 2003, oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) Purwantono, Sarwoko & Sandjaja (Ernst and Young); Tahun 2004 dan 2005, oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono dan Rekan (PKF) ; Proses audit tersebut selalu diawali dengan penandatanganan Client Representation Letter (surat mengenai kebenaran, kelengkapan

dan keakuratan catatan akuntansi dan laporan keuangan yang akan diaudit) oleh Terdakwa yang diberikan kepada KAP Purwantono, Sarwoko & Sandjaja (Ernst and Young) dan KAP Paul Hadiwinata, Hidajat, ArsoNo dan Rekan (PKF) ;

Bahwa meskipun 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG tersebut telah diaudit oleh KAP, Terdakwa tidak melakukan perubahan/- pembetulan atas SPT Tahunan PPh WP Badan 14 (empat belas) perusahaan yang telah disampaikan kepada KPP terkait walaupun Terdakwa secara sadar mengetahui bahwa ada perbedaan Neraca dan Rugi Laba antara SPT yang Terdakwa buat dan telah dikirimkan ke KPP dengan hasil audit KAP;

Bahwa berdasarkan hasil perhitungan Ahli Pemeriksaan Pajak terhadap penghasilan netto fiskal tahun 2002, 2003, 2004 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG sebagai berikut :

Bahwa dengan adanya perbedaan penghitungan penghasilan netto fiskal 14 (empat belas) perusahaan di bawah AAG tersebut di atas, mengakibatkan kerugian pada pendapatan Negara berdasarkan perhitungan ahli Peraturan Pajak Penghasilan dan Penghitung Kerugian pada Pendapatan Negara Sebagai berikut :

Bahwa perbuatan Terdakwa tersebut dapat mengakibatkan kerugian pada pendapatan Negara sebesar Rp. 1.259.977.695.652,- (satu trilyun dua ratus lima puluh sembilan milyar sembilan ratus tujuh puluh tujuh juta enam ratus sembilan puluh lima ribu enam ratus lima puluh dua rupiah) atau setidaknya sekitar jumlah tersebut ;

Perbuatan Terdakwa tersebut sebagaimana diatur dan diancam pidana berdasarkan Pasal 39 ayat (1) huruf c jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang RI No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No. 16 Tahun 2000 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP ;

SUBSIDAIR :

Bahwa Terdakwa SUWIR LAUT alias LIO CHE SUI alias ATAK yang bertindak selaku Tax Manager Asian Agri Group (AAG) bertanggung jawab membuat Laporan Keuangan Konsolidasi (Neraca dan Laporan Rugi Laba) dan mempersiapkan, mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) Wajib Pajak (WP) Badan untuk seluruh perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group, pada tanggal 29 Maret 2003 sampai dengan tanggal 14 November 2006 atau setidaknya-tidaknya pada suatu waktu dari tahun 2003 sampai dengan tahun 2006, bertempat di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Jakarta Tanah Abang Dua Jakarta Pusat Gedung Dharma Niaga Lt. IV Jl. Abdul Muis No. 6 – 10 Jakarta Pusat (sekarang KPP Pratama Jakarta Tanah Abang Dua Jl. K.H. Mas Mansyur No. 71 Jakarta Pusat), KPP Tanah Abang Satu Jl. Penjernihan I No. 36 Kotak Pos 6/PLM Jakarta Pusat, KPP Madya Jakarta Pusat Jl. Tebet Raya No. 9 Jakarta Selatan (sekarang di Jl. H. Ridwan Rais No. 5A – 7 Jakarta Pusat), KPP Wajib Pajak Besar Satu Jl. Medan Merdeka Timur No. 16 Jakarta Pusat dan KPP Kisaran Jl. H.M. Yamin No. 79 Kisaran Sumatera Utara atau setidaknya-tidaknya pada suatu tempat pada daerah hukum Pengadilan Negeri Jakarta Pusat, Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dan Pengadilan Negeri Kisaran, yang berdasarkan Pasal 84 ayat (4) KUHPA terhadap beberapa perkara pidana yang dilakukan Terdakwa satu sama lain ada sangkut pautnya dan dilakukan dalam daerah hukum berbagai Pengadilan Negeri, diadili oleh masing-masing Pengadilan Negeri dengan ketentuan di buka penggabungan perkara tersebut sehingga Pengadilan Negeri Jakarta Pusat berwenang untuk memeriksa dan mengadili perkara ini, melakukan beberapa perbuatan meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran ada hubungannya sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut, wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di

bidang perpajakan, karena kealpaannya menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar atas nama PT. Dasa Anugrah Sejati, PT. Raja Garuda Mas Sejati, PT. Saudara Sejati Luhur, PT. Indo Sepadan Jaya, PT. Nusa Pusaka Kencana, PT. Andalas Intiagro Lestari, PT. Tunggal Yunus Estate, PT. Rigunas Agri Utama, PT. Rantau Sinar Karsa, PT. Supra Matra Abadi, PT. Mitra Unggul Pusaka, PT. Hari Sawit Jaya, PT. Inti Indosawit Subur dan PT. Gunung Melayu yang tergabung dalam Asian Agri Group (AAG) sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara sebesar Rp. 1.259.977.695.652,- (satu trilyun dua ratus lima puluh sembilan milyar sembilan ratus tujuh puluh tujuh juta enam ratus sembilan puluh lima ribu enam ratus lima puluh dua rupiah) atau setidaknya tidaknya sejumlah tersebut, yang dilakukan Terdakwa dengan cara sebagai berikut :

Bahwa Terdakwa sejak tahun 2002 terdaftar sebagai pegawai pada PT. Inti Indosawit Subur (PT. IIS) yang merupakan salah satu perusahaan di bawah Asian Agri Group (AAG) namun secara fungsional Terdakwa bertugas sebagai Tax Manager AAG yang berkantor di Kantor Perwakilan Jakarta (JRO/Jakarta Regional Office) yang beralamat di Jalan Teluk Betung No. 31-32 Jakarta Pusat ;

Bahwa tugas utama Terdakwa sebagai Tax Manager AAG adalah menerima laporan keuangan (neraca dan rugi laba) yang dikirim oleh kantor Medan berupa data parsial seluruh kantor, pabrik dan kebun di Medan, Riau dan Jambi, data yang Terdakwa peroleh berupa text file (soft copy) dan diterima sebulan sekali, kemudian berdasarkan data tersebut Terdakwa menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi (Neraca dan Laporan Rugi Laba) dan pada akhir tahun Terdakwa mempersiapkan dan mengisi SPT PPh WP Badan untuk seluruh perusahaan di bawah AAG, SPT tersebut dibuat berdasarkan laporan keuangan konsolidasi. Terdakwa juga memiliki tugas untuk mempersiapkan data dan dokumen untuk pemeriksaan pajak ;

Bahwa pengisian SPT Tahunan PPh WP Badan untuk seluruh perusahaan di bawah AAG didasarkan pada laporan keuangan konsolidasi yang Terdakwa buat setelah diverifikasi oleh saksi VINCENTIUS AMIN SUTANTO (VAS) dan Laporan Konsolidasi yang Terdakwa susun mendapat persetujuan (secara lisan) dari saksi VINCENTIUS AMIN SUTANTO, kemudian Terdakwa membuat konsep pengisian SPT Tahunan PPh WP Badan untuk seluruh perusahaan yang berada di bawah AAG. Dan tanpa melakukan pengecekan kembali terhadap Laporan Keuangan Konsolidasi tersebut Terdakwa menyerahkan konsep tersebut kepada saksi ROBERT untuk diketik ;

Selanjutnya hasil ketikan tersebut diserahkan kembali kepada Terdakwa untuk di cek, setelah dicek, kemudian Terdakwa mengirimkan hasil pengetikan SPT Tahunan PPh WP Badan tersebut dan laporan Keuangan Neraca (Neraca dan Rugi Laba) ke Medan (u.p KHO YO GIE) lalu dikonfirmasi ke saksi VINCENTIUS AMIN SUTANTO (VAS), kemudian ditandatangani oleh Direktur masing-masing perusahaan yang berada di bawah AAG ;

Setelah SPT dan Laporan Keuangan tersebut ditandatangani, kemudian oleh saksi KHO YO GIE dikirimkan kembali kepada Terdakwa untuk perusahaan-perusahaan yang PPh Badannya terdaftar di Jakarta, setelah diterima di Kantor Perwakilan Jakarta kemudian distempel dan oleh saksi ROBERT disampaikan ke KPP terkait atas perintah Terdakwa, sedangkan untuk SPT PPh Badan perusahaan yang terdaftar di KPP Kisaran disampaikan langsung oleh saksi KHO YO GIE ke KPP Kisaran ;

Bahwa SPT Tahunan PPh WP Badan 14 (empat belas) perusahaan di bawah AAG untuk tahun pajak 2002 sampai dengan 2005 yang disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak terkait sebagai berikut:

Bahwa SPT Tahunan PPh WP Badan 14 perusahaan yang tergabung dalam AAG tersebut isinya tidak benar atau tidak

sesuai dengan yang sebenarnya ;

Bahwa Terdakwa dalam membuat SPT Tahunan PPh WP Badan untuk 14 perusahaan yang tergabung dalam AAG Tahun Pajak 2002 sampai dengan tahun 2005 pada halaman pertama menyatakan bahwa Laporan Keuangan tidak diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), namun sebenarnya Laporan Keuangan berupa Neraca dan Rugi Laba untuk 14 perusahaan tersebut diaudit oleh KAP yaitu : Tahun 2002 dan 2003, oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) Purwantono, Sarwoko & Sandjaja (Ernst and Young); Tahun 2004 dan 2005, oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono dan Rekan (PKF) ; Proses audit tersebut selalu diawali dengan penandatanganan Client Representation Letter (surat mengenai kebenaran, kelengkapan dan keakuratan catatan akuntansi dan laporan keuangan yang akan diaudit) oleh Terdakwa yang diberikan kepada KAP Purwantono, Sarwoko & Sandjaja (Ernst and Young) dan KAP Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono dan Rekan (PKF) ;

Bahwa meskipun 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG tersebut telah diaudit oleh KAP, Terdakwa tidak melakukan perubahan/- pembedulan atas SPT Tahunan PPh WP Badan 14 (empat belas) perusahaan yang telah disampaikan kepada KPP terkait walaupun Terdakwa secara sadar mengetahui bahwa ada perbedaan Neraca dan Rugi Laba antara SPT yang Terdakwa buat dan telah dikirimkan ke KPP dengan hasil audit KAP ;

Bahwa berdasarkan hasil perhitungan Ahli Pemeriksaan Pajak terhadap penghasilan netto fiskal tahun 2002, 2003, 2004 dan 2005 atas 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG sebagai berikut :

Bahwa perbuatan Terdakwa tersebut dapat mengakibatkan kerugian pada pendapatan Negara sebesar Rp. 1.259.977.695.652,- (satu trilyun dua ratus lima puluh sembilan milyar sembilan ratus tujuh puluh tujuh juta enam ratus sembilan puluh lima ribu enam ratus lima puluh dua rupiah) atau setidaknya

tidaknya sekitar jumlah tersebut ;

Perbuatan Terdakwa tersebut sebagaimana diatur dan diancam pidana berdasarkan Pasal 38 huruf b jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang RI No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No. 16 Tahun 2000 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP ;

Tuntutan pidana Jaksa/Penuntut Umum pada Kejaksaan Negeri Jakarta Pusat tanggal 19 Desember 2011 sebagai berikut :

1. Menyatakan Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK bersalah melakukan tindak pidana Perpajakan yaitu telah melakukan beberapa perbuatan meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran ada hubungannya sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut, wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara sebagaimana dalam surat dakwaan Primair ;
2. Menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK berupa pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dikurangi selama Terdakwa berada dalam tahanan sementara dengan perintah agar Terdakwa segera ditahan, ditambah dengan denda sebesar Rp. 5.000.000.000,- (lima milyar rupiah) subsidair 6 (enam) bulan kurungan ;
3. Menyatakan barang bukti dipergunakan dalam berkas perkara lain yaitu Tersangka Eddy Lukas, dkk ;
4. Menetapkan agar Terdakwa, membayar biaya perkara sebesar Rp. 5.000,- (lima ribu rupiah) ;

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat No. 234/PID.B/-2011/PN.JKT.PST. tanggal 15 Maret 2012 yang amar lengkapnya sebagai berikut :

1. Mengabulkan Eksepsi Prematur dari Penasehat Hukum Terdakwa ;
2. Menyatakan surat dakwaan Jaksa/Penuntut Umum terhadap Terdakwa Suwir Laut karena Prematur tidak dapat diterima ;
3. Menetapkan barang bukti tetap terlampir dalam berkas perkara ;
4. Menetapkan biaya perkara ini dibebankan kepada Negara ;

Putusan Pengadilan Tinggi Jakarta No. 241/PID.2012/PT.DKI. tanggal 23 Juli 2012 yang amar lengkapnya sebagai berikut :

Menerima permintaan banding dari : Jaksa/Penuntut Umum ;

Menguatkan putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat No. 234/PID.B/2011/- N.JKT.PST. tanggal 15 Maret 2012 yang dimohonkan banding tersebut ;

Membebaskan biaya perkara dalam kedua tingkat Pengadilan kepada Negara ;

Mahkamah Agung mengabulkan permohonan kasasi dari Pemohon Kasasi : JAKSA/- PENUNTUT UMUM PADA KEJAKSAAN NEGERI JAKARTA PUSAT tersebut ;
Membatalkan putusan Pengadilan Tinggi Jakarta No. 241/PID/2012/- PT.DKI. tanggal 23 Juli 2012 yang menguatkan putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat No. 234/PID.B/2011/PN.JKT.PST. tanggal 15 Maret 2012 ;

Mahkamah Agung mengadili sendiri:

1. Menyatakan Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK tersebut di atas telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana "MENYAMPAIKAN SURAT

PEMBERITAHUAN DAN/ATAU KETERANGAN
YANG ISINYA TIDAK BENAR ATAU TIDAK
LENGKAP SECARA BERLANJUT” ;

2. Menjatuhkan pidana oleh karena itu kepada Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun ;
3. Menetapkan bahwa pidana tersebut tidak akan dijalani, kecuali jika di kemudian hari ada perintah lain dalam putusan Hakim karena Terdakwa dipersalahkan melakukan sesuatu kejahatan atau tidak mencukupi suatu syarat yang ditentukan sebelum berakhirnya masa percobaan selama 3 (tiga) tahun, dengan syarat khusus dalam waktu 1 (satu) tahun, 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG/Asian Agri Group yang pengisian SPT tahunan diwakili oleh Terdakwa untuk membayar denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar masing-masing : Yang keseluruhannya berjumlah 2 x Rp. 1.259.977.695.652,- = Rp.2.519.955.391.304,- (dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah) secara tunai ;
4. Menetapkan barang bukti dikembalikan kepada Jaksa Penuntut Umum untuk diserahkan kepada yang berhak;
5. Membebaskan Terdakwa tersebut untuk membayar biaya perkara dalam semua tingkat peradilan dan dalam tingkat kasasi ini sebesar Rp. 2.500,- (dua ribu lima ratus rupiah) ;

Dari kasus yang dipaparkan di atas menunjukkan bahwa yang dituntut oleh Jaksa sebagai Penuntut Umum adalah personil-personil yang bekerja di perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam perusahaan Asian Agri Group. Kebetulan dalam kasus ini baru satu personil yang menjabat sebagai manager pajak (tax Manager) dari 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group yaitu Suwir Laut alias LIU CHE SUI. Suwir Laut didakwa melakukan beberapa perbuatan meskipun masing-masing merupakan

kejahatan atau pelanggaran ada hubungannya sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut, wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara. Dari perbuatannya itu dia diancam atau dituntut oleh jaksa sebagai penuntut Umum pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan denda sebesar Rp 5.000.000.000,00 (lima milyar rupiah) subsidair pidana kurungan 6 (enam) bulan. Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dalam putusannya mengabulkan eksepsi Prematur dari Pengacara dan tidak menerima dakwaan dari Jaksa sebagai Penuntut Umum. Kemudian putusan dari Pengadilan Tinggi Jakarta memperkuat Putusan dari Pengadilan Negeri Jakarta Pusat. Selanjutnya dari kasus ini Mahkamah Agung memberi putusan menjatuhkan pidana penjara kepada terdakwa Suwir Laut selama 2 (dua) tahun masa percobaan 3 (tiga) tahun dan memberi pidana denda kepada perusahaan Asian Agri Group sebesar Rp Rp.2.519.955.391.304,00. (dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah) secara tunai. Putusan ini sangat aneh bila dilihat dari sisi penegakan hukum, karena badan atau korporasi sejak awal tidak pernah dituntut oleh Jaksa sebagai Penuntut Umum, namun putusan Mahkamah Agung justru memberi hukuman pidana denda sebesar Rp 2.519.955.391.304,00 (dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah). Hal ini sebenarnya tidak boleh dilakukan, sebab prinsip dalam hukum adalah seseorang tidak dapat dihukum tanpa diadili⁵¹. Termasuk dalam hal ini badan atau korporasi (penulis). Mestinya bila badan atau korporasi dilibatkan untuk bertanggung jawab dalam tindak pidana ini, maka sejak awal harus dijadikan sebagai pelaku yang dituntut oleh Jaksa sebagai Penuntut Umum.

⁵¹ Yusril Ihza Mahendra, Kompas.com, Kamis, 30 Januari 2014.

Bab 5

-

Analisis Putusan- Putusan Mahkamah Agung

A. Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung Ditinjau dari Teori Keadilan

Sebelum membahas lebih jauh tentang tinjauan dari sisi teori utama yaitu teori keadilan, akan diuraikan terlebih dahulu hubungan antara hukum dan keadilan. Hukum dan keadilan bagaikan sekeping mata uang yang tidak bisa dipisahkan antara satu dengan yang lain, seringkali hukum dilambangkan dengan Dewi Themis yang membawa timbangan, artinya bahwa fungsi hukum adalah untuk menegakkan keadilan⁵². Kemudian ada pepatah yang mengatakan *fiat justitia et pereat mundus (ruat coelum)* artinya hukum yang berkeadilan harus dilaksanakan sekalipun dunia harus kiamat (sekalipun juga langit

⁵² Ari Wibowo dalam Mahrus Ali, 2013, *Membumikan hukum Progresif*, Yogyakarta: Aswaja Pressindo, halaman 1.

runtuh karenanya)⁵³. Dari pernyataan tersebut menunjukkan bahwa dalam rangka untuk mewujudkan keadilan, hukum harus dilaksanakan dengan benar. Terkait dengan pernyataan itu apakah kasus tindak pidana yang penulis paparkan di atas memenuhi rasa keadilan dari para pihak yang terlibat. Dalam kasus-kasus itu ada pihak perseorangan sebagai pegawai dari sebuah perusahaan dan ada pihak badan atau korporasi yang merupakan tempat atau institusinya. Dari ketiga kasus tersebut dalam melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang di dakwa melakukan tindak pidana adalah orang pribadi sebagai pegawai dari sebuah perusahaan. Putusan dari ketiga kasus tersebut yang diberi sanksi adalah person-person dari perusahaan.

Hanya ada satu keunikan dalam kasus-kasus tersebut yakni kasus tindak pidana yang dilakukan Suwir Laut dalam tindak pidana di 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group, dimana badan atau korporasi atau perusahaan diberi sanksi pidana denda sebesar Rp 2.519.955.391.304,- (dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah). Padahal sejak awal mulai penyidikan badan atau korporasi tidak pernah didakwa melakukan tindak pidana dibidang perpajakan. Sementara untuk dua kasus yang lain yakni kasus Surabaya dan kasus Yogyakarta badan atau korporasi tidak pernah disinggung sama sekali artinya badan atau korporasi tidak dijadikan pelaku tindak pidana di bidang perpajakan.

Keadilan dalam perspektif Islam dikatakan bahwa Makna yang terkandung pada konsepsi keadilan Islam adalah menempatkan sesuatu pada tempatnya, membebankan sesuatu sesuai dengan daya pikul seseorang, memberikan sesuatu yang memang menjadi haknya dengan kadar yang seimbang. Prinsip pokok keadilan menurut Madjid Khadduri⁵⁴ dikelompokkan dalam dua kategori, yaitu aspek substantif dan prosedural yang masing-masing meliputi satu aspek

⁵³ Faisal, 2015, *Ilmu Hukum, sebuah kajian kritis, filsafat, keadilan dan tafsir*, Yogyakarta: Thafamedia, halaman 34.

⁵⁴ Madjid Khadduri, 1999, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Surabaya: Risalah Gusti, halaman 119-201.

dan keadilan yang berbeda. Aspek substantif berupa elemen-elemen keadilan dalam substansi syariat (keadilan substantif), sedangkan aspek prosedural berupa elemen-elemen keadilan dalam hukum prosedural yang dilaksanakan (keadilan prosedural). Manakala kaidah-kaidah prosedural diabaikan atau diaplikasikan tidak tepat, maka ketidakadilan prosedural muncul. Adapun keadilan kondisi substantif merupakan aspek internal dan suatu hukum dimana semua perbuatan yang wajib pasti adil (karena firman Tuhan) dan yang haram pasti tidak adil. Dari kasus di Surabaya terdakwa adalah Vinna Sencehero HO sebagai pendiri dan direktur CV. Anugerah Bumi Nusantara, kasus di Yogyakarta terdakwa Lin Handy Kiatarto jabatannya adalah direktur CV. Tira Persada dan terdakwa Suwir Laut adalah Tax Manager dari 14 (empat belas) perusahaan dari Asian Agri Group yang laporan pajaknya telah diberitahukan kepada masing-masing direktur dari 14 (empat belas) perusahaan, mereka bekerja untuk perusahaan masing-masing dan bekerja sesuai dengan tugas dan kewenangan masing.

Oleh sebab itu perbuatan yang dilakukan masing-masing bukan atas nama pribadi tetapi atas nama perusahaan, termasuk dalam melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, maka tidak bisa dibebankan pada kepentingan pribadi tetapi dibebankan pada kepentingan badan atau perusahaan. Dengan kondisi penyidikan, penuntutan, pemeriksaan di Pengadilan sampai putusan dibacakan dalam kasus-kasus yang penulis paparkan di atas yang dipersalahkan adalah pribadi-pribadi dari Vinna Sencehero HO, Lin Handy Kiatarto dan Suwir Laut. Padahal hasil jerih payah atau kinerja dari yang bersangkutan adalah untuk kepentingan perusahaan. Melihat hal yang demikian, maka dari aspek keadilan substantif dan keadilan prosedural tidak terpenuhi semuanya.

Kemudian pendapat lain tentang keadilan, pendapat keadilan dari John Rawls, ada dua prinsip keadilan, Pertama; memberi hak dan kebebasan yang sama bagi setiap orang (*equal liberty principle*). Kedua; Hukum mampu memberi perlindungan yang lemah dan mengatur kembali kesenjangan sosial ekonomi yang terjadi sehingga dapat

memberi keuntungan yang bersifat timbal balik (*reciprocal benefits*) bagi yang kaya dan miskin (*Difference principle*)⁵⁵.

Untuk lebih memperjelas, kemudian John Rawls mengajukan gagasan keadilan yang dikenal dengan “posisi asli” (*original position*) dan “selubung ketidaktahuan” (*veil of ignorance*). Pandangan Rawls memposisikan adanya situasi yang sama dan sederajat antara tiap-tiap individu di dalam masyarakat. Tidak ada perbedaan status, kedudukan atau memiliki posisi lebih tinggi antara satu dengan yang lainnya, sehingga satu pihak dengan lainnya dapat melakukan kesepakatan yang seimbang, itulah pandangan Rawls sebagai suatu posisi asli yang bertumpu pada pengertian *ekuilibrium reflektif* dengan didasari oleh ciri rasionalitas (*rationality*), kebebasan (*freedom*) dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic structure of society*).

Sementara konsep ‘selubung ketidaktahuan’ diartikan bahwa setiap orang dihadapkan pada tertutupnya seluruh fakta dan keadaan tentang dirinya sendiri, termasuk terhadap posisi sosial dan doktrin tertentu, sehingga membutuhkan adanya konsep atau pengetahuan tentang keadilan yang tengah berkembang. Dengan konsep ini Rawls menggiring masyarakat untuk memperoleh prinsip persamaan yang adil yang disebut *justice as fairness*⁵⁶. Dengan mendasarkan pada teori ini, sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diterapkan pada ketiga kasus tindak pidana perpajakan di atas tidak dapat diterapkan pada wajib pajak badan atau korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan. Padahal kasus tindak pidana yang dilakukan oleh saudara Vinna Sencahero HO, Lin Handy Kiatarto dan Suwir Laut ketiganya dalam rangka untuk kepentingan perusahaan masing-masing. Namun perusahaan masing dari kasus tersebut tidak terjamah sanksi pidana yang ada pada undang-undang perpajakan.

⁵⁵ Gunarto, 2015, *Loc.*, *Cit.*

⁵⁶ <http://ugun-guntari.blogspot.com/2011/12> teori keadilan dalam perspektif hukum.

Aristoteles mengatakan bahwa ketaatan terhadap hukum adalah keadilan. Dengan kata lain keadilan adalah keutamaan dan ini bersifat umum. Menurut Aristoteles keadilan merupakan keutamaan umum, juga keadilan sebagai keutamaan moral khusus, yang berkaitan dengan sikap manusia dalam bidang tertentu, yaitu menentukan hubungan baik antara orang-orang, dan keseimbangan antara dua pihak. Ukuran keseimbangan ini adalah kesamaan numerik dan proporsional. Dalam kesamaan numerik, setiap manusia disamakan dalam satu unit. Misalnya semua orang sama dihadapan hukum. Sedangkan kesamaan proporsional adalah memberikan kepada setiap orang apa yang menjadi haknya, sesuai dengan kemampuannya dan prestasinya⁵⁷. Bertitik tolak dari pendapat Aristoteles mengenai keadilan ini untuk ketiga kasus dalam tindak pidana perpajakan yang penulis paparkan di atas tidak memenuhi syarat kesamaan numerik maupun kesamaan proposional, sebab pelaku-pelaku tindak pidana di bidang perpajakan ini tidak ada pemilahan atau pemisahan mana pelaku tindak pidana yang dilakukan untuk kepentingan pribadi pelaku dan mana pelaku tindak pidana yang dilakukan untuk kepentingan perusahaan. Dengan demikian tidak ada perlakuan yang dikatakan semua orang sama dihadapan hukum atau *equality before the law* dan tidak berlaku juga bahwa memberikan kepada setiap orang apa yang menjadi haknya.

B. Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung Ditinjau dari *Midle Theory* (Teori Tengah)

Plato menyarankan agar negara membentuk peraturan perundang-undangan yang dihimpun dalam suatu kitab undang-undang, agar ada kepastian hukum, dan masyarakat sadar hukum untuk mentaati hukum⁵⁸. Untuk lebih jelasnya Plato merumuskan

⁵⁷ Hyronimus Rhati, 2015, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, halaman 241.

⁵⁸ Gunarto, 2015, *Materi Kuliah Teori Hukum*, Peserta S3 (Program Pascasarjana S3) Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, halaman 19.

teorinya tentang hukum demikian: 1). Hukum merupakan tatanan terbaik untuk menangani dunia fenomena yang penuh situasi ketidakadilan, 2). Aturan-aturan hukum harus dihimpun dalam satu kitab, supaya tidak muncul kekacauan hukum, 3). Setiap Undang-Undang harus didahului preambule tentang motif dan tujuan undang-undang tersebut. Manfaatnya adalah agar rakyat dapat mengetahui dan memahami kegunaan menaati hukum itu, dan insaf tidak baik menaati hukum hanya karena takut dihukum, 4). Tugas hukum adalah membimbing para warga pada suatu hidup yang saleh dan sempurna, 5). Orang yang melanggar undang-undang harus dihukum ⁵⁹.

Terkait dengan teorinya Plato ini adanya Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 200 jo Undang-Undang No. 28 tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 tahun 2009 tentang perubahan keempat Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan tatanan perpajakan yang sangat berguna bagi wajib pajak dan pemungut pajak atau fiskus. Dalam tatanan ini ada ketentuan-ketentuan bagaimana wajib pajak untuk membayar pajak dan bagaimana pemungut pajak atau fiskus melaksanakan tugasnya memungut pajak dengan baik. Dalam ketentuan ini juga diatur mengenai sanksi administrasi dan sanksi pidana yang berlaku bagi wajib pajak atau fiskus yang melanggar aturan ini.

Di samping itu dalam ketentuan ini juga diatur mengenai prosedur penanganan pelanggaran atau tindak pidana di bidang pajak apabila wajib pajak atau pemungut pajak atau fiskus melakukan tindak pidana atau kejahatan pajak. Berhubungan dengan kasus-kasus tindak pidana di bidang perpajakan yang penulis uraikan di atas telah ditangani oleh aparat penegak hukum di bidang perpajakan, yakni penyidik dari Pejabat Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan kewenangan yang diatur dalam Pasal 44 ayat (2) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009, Penuntut Umum (menerima hasil penyidikan dari

⁵⁹ Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*, Yogyakarta: Genta Publishing, halaman 41 – 42.

penyidik), Majelis Hakim (setelah menerima pelimpahan kasus dari Penuntut Umum). Selanjutnya Majelis Hakim akan memeriksa kasus-kasus itu dan selanjutnya memberi putusan sesuai dengan fakta-fakta hukum di persidangan. Dari kasus Surabaya dan Yogyakarta yang belum terungkap adalah peranan dari badan atau korporasi atau perusahaan yang mestinya mempunyai andil besar dalam melakukan tindak pidana perpajakan ini, namun belum tersentuh hukum.

Kemudian teori dari Lawrence M. Friedman (teori penegakan hukum) menyatakan bahwa berhasil tidaknya penegakan hukum tergantung pada tiga hal, yaitu materi/substansi hukum, struktur hukum dan budaya hukum⁶⁰. Substansi hukum adalah materi atau isi hukum yang merupakan produk yang dihasilkan oleh pembuat atau penyusun. Termasuk substansi hukum adalah hukum yang hidup di masyarakat (*living law*). Kemudian Struktur hukum adalah lembaga atau institusi dalam sistem hukum yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan. Kewenangan lembaga penegak hukum dijamin oleh undang-undang, sehingga dalam melaksanakan tugasnya tidak boleh diintervensi dari pihak lain. Lembaga atau institusi penegak hukum ini harus mempunyai kredibilitas, kompeten dan independen. Tanpa adanya itu maka penegakan hukum tidak akan berjalan baik.

Hukum yang baik di tangan penegak hukum yang baik akan terwujud putusan yang baik, hukum yang jelek di tangan penegak hukum yang baik akan diperoleh putusan yang baik. Sedangkan hukum yang baik di tangan penegak hukum yang jelek akan diperoleh putusan yang jelek. Yang paling tidak baik adalah hukum yang jelek di tangan penegak hukum yang jelek, maka akan di dapat putusan yang jelek. Inilah pentingnya penegak hukum yang profesional, kredibel dan independen. Sedangkan budaya hukum adalah suasana pikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari atau disalahgunakan. Budaya hukum sangat erat kaitannya dengan kesadaran hukum. Semakin tinggi tingkat kesadaran hukum masyarakat, maka akan semakin baik budaya hukum yang ada di masyarakat.

⁶⁰ Moh. Mahfudh MD., *Loc.*, *Cit.*

Selanjutnya terkait dengan penegakan hukum ini Gustav Radbruch mengatakan bahwa dalam penegakan hukum diupayakan menghasilkan putusan yang idealnya harus memuat *idee de recht*, yang meliputi 3 (tiga) unsur yaitu kepastian hukum (*rechtssicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan keadilan (*gerechtigkeit*). Di samping itu dalam menegakkan hukum harus ada kompromi antara ketiga unsur tersebut. Ketiga unsur itu harus mendapat perhatian secara proporsional seimbang⁶¹. Dalam prakteknya sulit sekali menemukan ketiga nilai itu mendapat porsi yang seimbang. Kenyataan yang terjadi bila yang dikejar kepastian, maka keadilan kurang mendapat tempat, sebaliknya bila mengandalkan keadilan terkadang kepastian hukum yang terlepas. Menurut hemat penulis bila terjadi benturan di antara nilai tersebut yang diutamakan adalah nilai keadilan.

Penegakan hukum dari kasus-kasus tindak pidana perpajakan di atas belum sesuai dengan yang diharapkan oleh Gustav Radbruch, karena dari kasus-kasus itu yang dikejar hanya nilai kepastian saja. Pada awal penegakan hukum yakni dalam tahap penyidikan yang dijadikan tersangka hanya pelaku-pelaku yang sifatnya personal yang seakan-akan dalam melakukan tindak pidana pajak ini untuk kepentingan pribadi padahal pelaku tersebut melakukan tindak pidana dalam rangka untuk kepentingan perusahaan. Dan perlu diingat pelaku atau tersangka mempunyai kedudukan atau jabatan sebagai direktur dari masing-masing perusahaan, sehingga bisa dikatakan mereka melakukan itu dalam rangka mewakili perusahaannya. Namun mengapa penyidikan tidak dilakukan terhadap badan atau perusahaannya. Memang bila melihat Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 secara eksplisit pengaturan mengenai sanksi pidana terhadap badan atau korporasi atau perusahaan belum diatur secara jelas, sehingga penyidik mengalami kesulitan. Pembuat undang-undang perpajakan sebenarnya telah merumuskan bahwa wajib pajak adalah pribadi atau badan atau korporasi, hal ini tertulis secara jelas pada Pasal 1 ayat (1), (2), dan (3). Pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa pajak adalah

⁶¹ Gunarto, 2015, *Loc., Cit.*

kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang. Pasal 1 ayat (2) menyatakan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan. Pasal 1 ayat (3) menyatakan bahwa badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap. Undang-undang telah mengatur demikian, namun dalam undang-undang tidak ada ketentuan yang mengatur dalam keadaan seperti apa badan atau korporasi melakukan tindak pidana. Karena badan atau korporasi bukan manusia, yang melakukan suatu perbuatan adalah manusia. Manusia yang berkedudukan seperti apa sehingga perbuatannya bisa mewakili badan atau korporasi. Mengingat hal yang demikian, maka penegakan hukum pajak mengalami hambatan.

C. Analisis Putusan-Putusan Mahkamah Agung Ditinjau dari *Applied Theory* (Teori Terapan)

Dalam teori hukum progresif dinyatakan bahwa hukum atau undang-undang telah cacat sejak kelahirannya, oleh sebab itu dalam penegakan hukum harus menggunakan penafsiran yang progresif. Satu pasal dalam undang-undang yang sama bisa diberi arti yang berbeda-beda ⁶². Dalam hal ini proses perubahan tidak lagi berpusat pada peraturan, tetapi pada kreativitas pelaku hukum dalam mengaktualisasikan hukum atau undang-undang dalam waktu dan ruang yang tepat. Pelaku hukum yang kreatif tidak perlu menunggu perubahan hukum, tetapi harus bisa mengimplementasikan dari

⁶² Satipto Rahardjo, *Loc., Cit.*

hukum yang ada itu. Peraturan yang buruk tidak harus menjadi penghalang bagi pelaku hukum untuk menghadirkan keadilan bagi masyarakat, sebab mereka dapat melakukan interpretasi atau penafsiran yang progresif terhadap suatu peraturan. Menurut Bernard L. Tanya, pembaharuan yang ditawarkan hukum progresif membutuhkan sebuah model atau kerangka kerja yang dapat memandu mereka dalam menjalankan hukum progresif. Tanpa panduan atau model yang jelas sulit kekuatan hukum progresif disatukan dalam satu komitmen. Tanpa kesatuan komitmen, langkah pembaharuan yang terarah sulit diwujudkan, bahkan tidak mustahil inisiatif individual seorang pelaku hukum dapat menjadi liar dan sewenang-wenang.

Ia mengajukan tiga pertimbangan pemikiran, yaitu 1) hukum progresif berusaha menolak keadaan *status quo*, manakala keadaan tersebut menimbulkan dekadensi, suasana korup dan semangat merugikan kepentingan rakyat, 2) dalam hukum progresif melekat semangat perlawanan dan pemberontakan untuk mengakhiri kelumpuhan hukum melalui aksi kreatif dan inovatif para pelaku hukum, 3) kehadiran sebuah eksemplar atau contoh/model, akan dapat menyatukan kekuatan hukum progresif pada suatu platform aksi, karena eksemplar selalu menyediakan tiga perangkat lunak yang dibutuhkan sebuah gerakan⁶³. Tiga perangkat lunak tersebut meliputi 1) landasan idiologis yang mendasari gerakan yang diperjuangkan, 2) masalah yang dianggap relevan dan penting untuk diperjuangkan dan dikerjakan, 3) metode atau prosedur yang tepat dan efektif untuk menyelesaikan masalah dimaksud. Kehadiran pelaku hukum yang arif dan kreatif mutlak perlu untuk memandu penafsiran yang kreatif terhadap aturan-aturan hukum. Seorang pelaku hukum progresif berusaha mencari dan menemukan keadilan dalam batas dan ditengah keterbatasan kaidah hukum yang ada. Itu

⁶³ Bernard L. Tanya dalam M. Syamsudin, 2012, *Konstruksi Baru Budaya Hukum Hakim Berbasis Hukum Progresif*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, halaman113.

pula sebabnya kecerdikan dan kearifan pelaku hukum menyelami roh sebuah peraturan, serta kemampuan menentukan secara tepat keutamaan suatu kepentingan/ kebutuhan sosial yang harus dilayani oleh hukum, merupakan kekuatan kunci dari hukum progresif ⁶⁴.

Terkait dengan hukum progresif ini kasus-kasus yang penulis paparkan di atas sebenarnya bisa dilakukan oleh para penegak hukum atau pelaku hukum (Penyidik dari Pegawai Negeri Sipil Dirjen Pajak, Jaksa dan Hakim), namun hal ini pelaku hukum hanya melihat aturan atau undang-undang secara hitam dan putih. Hal ini bisa diketahui dari dakwaan-dakwaan yang dilakukan oleh penyidik terhadap kasus-kasus itu semuanya mengarah pada pelaku yang sifatnya person, sementara badan atau korporasi tidak pernah diperhatikan sebagai pelaku tindak pidana perpajakan. Yang menarik dari kasus ini adalah kasus yang nomor 3 (tiga), yakni kasus yang pelaku tindak pidananya adalah Suwir Laut. Badan atau korporasi sejak awal penegakan hukum yakni mulai penyidikan badan atau korporasi tidak di dakwa melakukan tindak pidana perpajakan, tetapi dalam putusan Mahkamah Agung badan atau korporasi itu di hukum atau dipidana denda yang cukup besar yakni sebesar Rp 2.519.955.391.304,- (dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah).

Dan putusan Mahkamah Agung ini ditaati oleh perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group. Sebenarnya menurut prinsip hukum seseorang atau badan atau korporasi tidak bisa dihukum tanpa melalui peradilan. Proses hukum ini akan lebih bagus apabila sejak awal penegakan hukum yakni penyidikan telah dinyatakan sebagai tersangka. Dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara perpajakan sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 badan atau

⁶⁴ *Ibid.*, halaman 113.

korporasi dapat dipersalahkan, karena dalam undang-undang tersebut badan atau korporasi juga berkedudukan sebagai subyek hukum.

Dalam perkembangan hukum pidana telah terjadi perubahan yang pada mulanya korporasi tidak dapat melakukan tindak pidana atau *universitas delinquere non potest* berubah dengan menerima konsep pelaku fungsional, artinya korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban dalam melakukan tindak pidana. Masalah pertanggungjawaban korporasi sebagai subyek tindak pidana tidak dapat dilepaskan dari persoalan pokok pertanggungjawaban dalam hukum pidana atau kesalahan. Dalam Undang-undang No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Pasal 6 ayat (2) menyatakan bahwa “tidak seorangpun dapat dijatuhi pidana, kecuali apabila pengadilan, karena alat pembuktian yang sah menurut undang-undang, mendapat keyakinan bahwa seseorang yang dianggap dapat bertanggungjawab, telah bersalah atas perbuatan yang didakwakan atas dirinya”. Asas kesalahan merupakan asas yang mutlak ada dalam hukum pidana yaitu sebagai dasar untuk menjatuhkan pidana. Masalahnya bagaimana pengaruh asas kesalahan terhadap korporasi sebagai pembuat delik ? apakah korporasi bisa mempunyai kesalahan ?. Menurut Suprpto korporasi bisa dipersalahkan bila kesengajaan atau kelalaian atau kealpaan terdapat pada orang-orang yang menjadi alat-alat korporasi. Kesalahan itu bukan individu tetapi kolektif ⁶⁵. Hal ini senada dengan pendapatnya Van Bemmelen dan Remmelink yang menyatakan bahwa korporasi tetap dapat mempunyai kesalahan dengan konstruksi kesalahan pengurus atau anggota direksi ⁶⁶. Berkaitan dengan ini Roeslan Saleh berpendapat bahwa asas kesalahan pada korporasi tidak mutlak berlaku, tetapi cukup mendasarkan adagium *res ipsa loquitur* (fakta sudah berbicara sendiri) ⁶⁷.

⁶⁵ Setiyono, *Loc., Cit.*

⁶⁶ Muladi dan Dwidja Priyatna, *Loc., Cit.*

⁶⁷ *Ibid.*, halaman 106.

Kemudian terkait dengan ini Nonet dan Selznick mengajukan teori yang bertujuan untuk menjelaskan hubungan sistematis dalam hukum dan konfigurasi-konfigurasi khusus dimana hubungan-hubungan dalam hukum itu terjadi ⁶⁸. Nonet dan Selznick membedakan tiga dasar hukum, yaitu pertama, hukum represif, yakni hukum sebagai alat kekuasaan, kedua, hukum otonom, yakni hukum sebagai pranata yang mampu menetralkan represi dan melindungi integritas hukum itu sendiri dan yang ketiga, hukum responsif, yakni hukum sebagai suatu sarana respon terhadap suatu ketentuan-ketentuan sosial dan aspirasi-aspirasi masyarakat. Bila melihat perkembangan munculnya undang-undang pajak adalah dari pihak Pemerintah baik pada masa penjajah dahulu sampai pada alam kemerdekaan. Tujuannya adalah mendapat dana dari masyarakat dengan cara memaksa untuk membiayai keperluan pemerintah atau negara.

Pada masa Orde Baru Rancangan Undang-Undang dimotori oleh pihak Pemerintah melalui Menteri Keuangan. Selanjutnya Rancangan undang-undang itu diajukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat untuk mendapatkan persetujuan. Pada masa itu untuk mendapatkan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat lebih mudah, karena suasana politik pada waktu itu lebih didominasi oleh pihak Pemerintah (eksekutif). Tanpa perdebatan panjang disetujuiilah Undang-Undang Pajak. Pada tahapan pertama ada tiga paket Undang-undang yaitu Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, Undang-Undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang mewah. Selang dua tahun dari tahapan

⁶⁸ Philippe Nonet dan Philip Selznick, 1978, *Law and ociety in Transition: Toward Responsive law*, New York: Harper dan Row, halaman 14 – 16 Dalam Eman Suparman, 2012, *Arbitrase dan Dilema Penegakan Keadilan*, Jakarta: Fikahati Aneska, halaman 29 – 30.

pertama Pemerintah mengajukan lagi dua rancangan undang-undang yakni rancangan undang-undang tentang pajak bumi dan bangunan dan rancangan undang-undang tentang bea meterai.

Pada tanggal 21 Desember 1985 melalui rapat paripurna Dewan Perwakilan Rakyat rancangan undang-undang tersebut disahkan menjadi Undang-Undang. Rancangan undang-undang pajak bumi dan bangunan ditetapkan menjadi Undang-Undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan. Rancangan undang-undang Bea Meterai ditetapkan menjadi Undang-Undang No. 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai. Kelima undang-undang perpajakan itu tidak berlebihan bila dikatakan sebagai undang-undang perpajakan yang bersifat nasional, sebab bila dilihat dari materi, sistem pemungutan dan tatalaksana, administrasinya, landasan filosofis dan landasan hukumnya secara keseluruhan disesuaikan dengan falsafah negara Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945. Dalam undang-undang perpajakan baru ada beberapa asas yang membedakan dengan undang-undang perpajakan lama, yaitu asas pelimpahan kepercayaan sepenuhnya kepada anggota masyarakat, asas kegotongroyongan nasional, asas keadilan, asas ketertiban dan kepastian hukum serta asas kesamaan dan pemerataan beban perpajakan⁶⁹. Untuk perkembangan berikutnya pada Tahun 1994 undang-undang tersebut mengalami perubahan dalam rangka penyesuaian untuk lebih mampu mendukung usaha peningkatan daya saing nasional. Kemudian Tahun 2000 mengalami perubahan lagi dalam rangka untuk penyesuaian, khususnya Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 perubahannya hanya menyangkut masalah administrasi. Mengenai sanksi pidana tidak mengalami perubahan. Pada Tahun 2007 Pemerintah mengajukan perubahan yang ketiga dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 kepada Dewan Perwakilan Rakyat dalam rangka untuk meminimalkan pelanggaran-pelanggaran yang dilakukan oleh wajib pajak.

⁶⁹ Bambang Waluyo, *Loc.*, *Cit.*

Permohonan disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat disahkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pada Tahun 2008 diajukan lagi perubahan yang keempat melalui Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 dan akhirnya keluar Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang menjadi undang-undang. Untuk Undang-Undang No. 28 tahun 2007 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 sanksinya lebih ketat dibandingkan dengan undang-undang yang lama, baik sanksi pidana penjara maupun dendanya, karena ada tambahan sanksi pidana penjara minimal dan sanksi denda minimal. Dengan demikian hakim kurang bebas dalam memberikan putusan baik pidana penjara maupun pidana denda.

Dengan melihat uraian di atas terlihat jelas karakter dari hukum atau undang-undang perpajakan, yakni lebih didominasi oleh pihak Pemerintah atau eksekutif dalam rangka untuk kepastian hukum dan ketertiban guna menunjang kas negara untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Daftar Pustaka

A. Buku

Agus Iriyanto dkk, 1995, *Undang-Undang KUP 1994 (Catatan dan Latar Belakang)*, Jakarta: PT. Bina Rena Pariwisata.

Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*, Yogyakarta: Genta Publising.

Barda Nawawi Arief, 1996, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* , Bandung: PT. Ctra Aditya Bakti.

_____, 1994, *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*, Semarang : CV Ananta.

_____. 1994, *Beberapa Aspek Pengembangan Hukum Pidana (Menyongsong Generasi Baru Hukum Pidana Indonesia. Pidato Pengukuhan Sebagai Guru Besar Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang. Tanggal 25 Juni 1994.*

Gunarto, 2015, *Materi Kuliah Teori Hukum*, Semarang: Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA).

Hyronimus Rhiti, 2011, *Filsafat Hukum*,Yogyakarta: Universitas Atmajaya.

Muladi. 1995. *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*. Semarang : Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.

Muladi dan Barda Nawawi Arief. 1992. *Bunga Rampai Hukum Pidana*. Bandung : Alumni.

Muladi dan Dwidjo Priyatna, 2010, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group.

Mulyatno, 1987, *Azas-azas Hukum Pidana*, Jakarta: PT. Bina Aksara.

Philippe Nonet dan Philip Selznick, 1978, *Law and Society in Transition: Toward Responsive*, New York: harper and Row.

Rochmat Soemitro, 1991, *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, Bandung : PT. Eresco.

Soedarto. 1986. *Hukum dan Hukum Pidana*. Bandung : Alumni

_____. 1990. *Hukum Pidana I*. Semarang : Yayasan Sudarto. Fakultas Hukum Universitas Diponegoro.

Soerjono Soekanto, 1985, *Efektivikasi Hukum dan Kepatuhan Sanksi*. Bandung : Remaja Karya.

Soeparman. 1994. *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*. Bandung : Citra Aditya Bakti.

dan keadilan pembagian beban pajak di Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang 25 September 1995.

Muladi, 1990, *Pertanggungjawaban Badan Hukum Dalam Pidana*, Makalah Disampaikan Pada Ceramah Di Universitas Muria Kudus, 5 Maret 1990.

Salman Luthan, 1994, *Anatomi Kejahatan Korporasi dan Penanggulangannya*, Jurnal Fakultas Hukum UII Yogyakarta.

Soemarso, 1995, Fungsi Pajak Sebagai Penggerak Perekonomian, *Usahawan* No. 1 Tahun xxiv Januari 1995.

C. Undang-Undang

Undang-Undang No 6 Tahun 1983. Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang No 9 Tahun 1994. Tentang Perubahan Pertama Atas Undang-undang No 6 Tahun 1983.

Undang-Undang No 16 Tahun 2000. Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No 6 Tahun 1983.

Undang-undang No 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan

Undang-undang No 7 Tahun 1991 Tentang Perubahan Pertama Undang-undang No 7 Tahun 1983

Undang-undang No 10 Tahun 1994 Tentang Perubahan Kedua Undang-undang No 7 Tahun 1983

Undang-undang No 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang No 7 Tahun 1983

Undang-undang No 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Undang-undang No 11 Tahun 1994 Tentang Perubahan Pertama Atas Undang-undang No 8 Tahun 1983

Undang-undang No 18 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No 8 Tahun 1983

Undang-undang No 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-undang No 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa

Undang-undang No 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan

Undang-undang No 12 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-undang No 12 Tahun 1985

Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983.

Undang-Undang No. 16 tahun 2009 Tentang Penetapan Perpu No, 5 Tahun 2009 Tentang Perubahan keempat Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Putusan MA No. 2239 K/PID.SUS/2012.

Putusan MA No. 1933 K/PID.SUS/2015.

Putusan MA No. 2806 K/PID.SUS/2015.

Tentang Penulis



Dr. H. Bambang Ali Kusumo, S.H., M.Hum

Dr. H. Bambang Ali Kusumo, S.H., M.Hum adalah Dosen Negeri Yang Dipekerjakan (DPK) pada Fakultas Hukum Universitas Slamet Riyadi Surakarta. Penulis berhasil menamatkan Pendidikan Sarjana Hukumnya (S1) di Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret Surakarta, Pendidikan Pascasarjana (S2) di Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang dan Doktor pada Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung Semarang (2018).

Perjalanan karir penulis sebagai dosen profesional sangat panjang. Penulis pernah menjabat sebagai Dekan Fakultas Hukum Universitas Slamet Riyadi Surakarta dua periode, periode 2007 – 2010 dan periode 2010 – 2014, menjabat sebagai Sekretaris Program Studi S2 Program Pascasarjana UNISRI Surakarta 2014 – 2018, dan dilanjutkan menjabat sebagai Wakil Rektor Bidang Administrasi Umum, Keuangan dan Sumber Daya Manusia (SDM) (2019 – 2023).

Di samping menjalankan berbagai karir jabatan struktural yang pernah diamanatkan kepada penulis, ia juga rajin menjalankan tugas tri dharma, yang di antaranya menghasilkan hasil karya ilmiah yang bermanfaat. Di antara karya ilmiah dan penelitian yang

dilakukan adalah *Perkawinan Sirri Ditinjau Dari Hukum Islam dan Hukum Positif (Jurnal Wacana Hukum , 2011)*, *Kebijakan Hukum Pidana Di Bidang Hak Cipta (Karya Ilmiah dipublikasikan dalam Jurnal Joglo, Volume XX, No. 1, Edisi Mei 2008, ISSN 0215-9546)*, *Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana Di Indonesia (Karya Ilmiah dipublikasikan dalam Jurnal Wacana Hukum, Volume VII, No. 2, Edisi Oktober 2008, ISSN 1412-310X)*, *Kebijakan Hukum Pidana Materiil Di Bidang Pasar Modal (Karya Ilmiah dipublikasikan dalam Jurnal Wacana Hukum, Volume VIII, No. 1, Edisi April 2009, ISSN 1412-310X)*, *Implikasi Peraturan Mahkamah Agung No. 02 Tahun 2012 Terhadap Penegakan Hukum Pidana Di Indonesia (Jurnal Hukum Fakultas Hukum UNISSULA Semarang, Desember 2014)*, *Keseimbangan Monodualistik Antara Kepentingan Masyarakat dan Individu Dalam Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia (Jurnal Hukum Fakultas hukum UNISSULA Semarang, Juni 2015)*, *Pengaruh Putusan Mahkamah Konstitusi No. 86/PU-X/2012 Terhadap Pengelolaan Zakat (Penelitian 2016)*, *The Influence Of Positivism Philosophy On Criminal Law Enforcement In Indonesia (Jurnal Terakreditasi YUSTISLA, Januari – April 2017)*, *Functionalization Of Criminal Sanction On Taxation in Indonesia Based On Justice Values (Jurnl Internasional South East Asia Journal Of Contemporary Business, Economics and Law, Volume 14 Desember 2017)*, *Pengantar Kriminologi (buku, 2010)*, *Hukum Waris Islam (buku, 2017)*, *Analisis Kelemahan Tanggung Jawab Korporasi Dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (buku, Juli 2020)*, *Penegakan Hukum Pidana Terhadap Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia (buku, Desember 2021)*, *Penegakan Hukum Di Bidang Perpajakan di Masa Pandemi Covid 19 Di Indonesia (buku, Januari 2022)*, *Analisis Terhadap Putusan-Putusan Pengadilan Negeri mengenai Tindak Pidana Ringan (buku, Maret 2022)*.

Kebijakan Kriminalisasi pada Bidang Perpajakan di Indonesia

Kebijakan kriminalisasi dalam bidang perpajakan ini memegang peranan penting dalam rangka fungsionalisasi hukum pidana. Dengan bahasa lain, kebijakan ini merupakan kebijakan legislatif, yang penting dan strategis dalam upaya penanggulangan tindak pidana dengan menggunakan hukum pidana. Oleh sebab itu, penting bagi mahasiswa, praktisi dan penegak hukum untuk memahami kebijakan formulasi dan penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan di Indonesia. Selama ini, banyak kasus perpajakan yang diselesaikan melalui sanksi administrasi, sehingga efek jera pelaku kejahatan perpajakan sangat kurang. Melalui buku ini, bisa dipahami terkait perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana di bidang perpajakan dan ketentuan-ketentuan sanksi pidananya, baik jenis sanksi, lama sanksi dan bentuk perumusan sanksi dan penerapan sanksi pidana terhadap para pelanggar pajak.



UNISRI Press
Jalan Sumpah Pemuda No 18,
Joglo, Banjarsari, Kota Surakarta
Press.unisri.ac.id
unisripress@gmail.com
Anggota APPTI

ISBN 978-623-5859-50-7

